

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра та економіко-правового забезпечення агропромислового  
бізнесу**

**Пашук Наталія Ігорівна**

**ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ  
У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”**

Студентка групи ОПЗм - 51

**Н.І. Пашук**

\_\_\_\_\_ 10 травня 2015 р.

(підпис)

Науковий керівник:

к.е.н., доцент **М.С. Палюх**

\_\_\_\_\_ 15 травня 2015 р.

(підпис)

**Дипломну роботу допущено**

**до захисту:**

**„15” травня 2015 р.**

**Завідувач кафедри**

**Бруханський Р.Ф.** \_\_\_\_\_

(підпис)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2015**

## Зміст

Вступ .....	3
<b>РОЗДІЛ I. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність доходів і витрат, їх визнання та оцінка .....	6
1.2. Класифікація доходів і витрат сільськогосподарських підприємств ....	18
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю доходів і витрат	32
Висновки до розділу 1 .....	42
<b>РОЗДІЛ II. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....</b>	<b>44</b>
1.1. Порядок формування і організація обліку доходів та витрат від операційної діяльності .....	44
2.2. Організація обліку доходів і витрат від фінансової і іншої діяльності ...	58
2.3. Особливості формування та облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств .....	62
2.4. Порядок формування показників фінансової звітності доходів і витрат сільськогосподарських підприємств .....	70
Висновки до розділу 2 .....	84
<b>РОЗДІЛ III. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....</b>	<b>85</b>
3.1. Організаційно-економічна характеристика господарства і особливості організації обліку .....	85
3.2. Мета, значення та завдання аналізу доходів і витрат .....	101
3.3. Аналіз доходів і витрат та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств .....	104
3.4. Джерела інформації та методика проведення контролю доходів і витрат .....	130
Висновки до розділу 3 .....	140
<b>РОЗДІЛ IV. ОХОРОНА ПРАЦІ .....</b>	<b>141</b>
4.1. Правові та організаційні основи охорони праці .....	141
Висновки до розділу 4 .....	150
Висновки і пропозиції .....	151
Список використаної літератури .....	154
Додатки .....	165

## Вступ

**Актуальність теми.** В умовах економіки ринкового типу головною метою діяльності кожного підприємства є отримання великого обсягу доходу та більшого прибутку. Одним із головних засобів отримання більшого обсягу прибутку є зменшення витрат. Витрати є економічною категорією, яка характеризує ефективність використання ресурсів виробництва, визначає рентабельність діяльності суб'єктів господарювання та відіграє центральне місце у дослідженні напрямів підвищення прибутковості.

В діяльності підприємства прибуток відіграє головну роль. Прибуток є основним джерелом інтенсивного і інноваційного розвитку підприємства, модернізації його матеріально-технічної бази, реконструкції виробництва, підвищення якості соціальних стандартів. Велика роль прибутку у діяльності підприємств і в цілому для розвитку економіки викликає великий інтерес.

Методологічною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку витрат та доходів сільськогосподарських підприємств, нормативно-правові акти, що регулюють дану проблематику.

Галузеві аспекти витрат досліджували провідні науковці, серед яких П. Атамас, І.О. Белебега, І. Білоусова, М.Т. Білуха, О.Ф. Буфетова, І.О. Бланк, Т. Войтенко, П.М. Герасим, В.М. Домбровський, Г.П. Завгородній, В.Б. Івашкевич, Г.Г. Кірейцев, О.С. Коцюба, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.Лень, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська, Ю.І. Осадчий, М. Павлишенко, Г.О. Партин, В.Ф. Палій, М.С. Палюх, О.О. Пилипенко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин, Ю.С. Цал-Цалко, А.В. Череп, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, А. Ягурова, Л.М. Янчева та інші, проте низка питань залишається невирішеною і вимагає дослідження.

Дослідженню доходів присвячена значна кількість наукових праць як зарубіжних, так і вітчизняних вчених, зокрема: І. А. Бланка, Ф. Кене, А. Смут, Д. Рікардо, Т. Ленеко, Л. Г. Ловінської, С. Панчишин, А. М. Соколовської, О. О. Терещенко, Т. І. Єфименко, Ф. О. Ярошенко.

Важливою умовою успішної діяльності підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоспроможність продукції та виявляється тенденція до довгострокового економічного зростання сільськогосподарських підприємств. Правильний підхід до формування витрат і методології їх дослідження дасть змогу ефективно використовувати ресурси підприємства та здійснювати аналіз і контроль процесів та явищ, які негативно впливають на господарський процес на підприємстві, що призведе до підвищення рівня рентабельності.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування цілісної системи науково-методичних положень і практичних рекомендації з організації ведення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу доходів та витрат шляхом теоретичного осмислення та практичного вирішення проблеми.

Мета дослідження реалізується через виконання таких завдань:

- обґрунтувати економічний зміст понять „витрати” і „доходи” підприємства і визначити роль витрат у системі управління підприємством;
- описати науково обґрунтовану класифікацію витрат і доходів та розкрити сучасні підходи;
- описати порядок документування операцій, синтетичного і аналітичного обліку витрат і доходів сільськогосподарських підприємств;
- зробити огляд літератури з методології та організації обліку доходів і дати обґрунтування сучасним методам обліку витрат;
- розглянути методи і провести аналіз і контроль витрат підприємства;
- визначити та обґрунтувати основні шляхи вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат та доходів у сільськогосподарських підприємствах.

**Об'єктом дослідження** є Товариство з обмеженою відповідальністю „Поділля”, яке знаходиться в селі Стриївка Збарзького району Тернопільської області.

**Предметом дослідження** є організація та методика ведення обліку, контролю та аналізу витрат і доходів у сільськогосподарських підприємствах.

**Методи дослідження.** В процесі дослідження у дипломній роботі використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження такі, як: діалектичний метод пізнання, індукції та дедукції, наукової абстракції, системний аналіз, система показників та оціночний метод, методи причинно-наслідкового зв'язку і порівняння, статико-економічний метод.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літератури з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику формування витрат і доходів на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням вимог національних положень (стандартів) і інших нормативних документів, дані пропозиції по їх вдосконаленню.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати наукових досліджень з питань обліку витрат і доходів мають практичне значення і можуть бути використані в практиці сільськогосподарських підприємств різних форм власності і видів господарської діяльності.

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури, додатків. Робота викладена на 140 сторінках. Список літератури включає 118 найменувань.

## РОЗДІЛ І

### ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ, ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

#### 1.1. Сутність доходів і витрат, їх визнання та оцінка

У теорії економічної діяльності та на практиці існують різні трактування витрат, які не є однозначними. Розбіжності виникають через те, що використовуються різні підходи до вартісної оцінки у процесі господарської діяльності.

Витрати – категорія економічна. Виникнення та їх розвиток розглядають в історичному аспекті. Витрати виникли із появою товарного виробництва та обігу. Тому розкриття сутності витрат у різні часи пов'язують із типом економіки, економічним устроєм, формою власності на засоби виробництва, функціями торгівлі як галузі економіки, а також встановленням та розвитком економічної думки [2, с. 52].

У фінансовому обліку витрати демонструються під час зменшення кількості активів або збільшенням зобов'язань, що тісно взаємопов'язано з наступними причинами, які зображені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

#### Основні причини виникнення витрат[39, с. 349]

Причини зменшення активів, що призводять до виникнення витрат	Причини збільшення зобов'язань, що призводять до виникнення витрат
1. Використання активів	1. Нарахування заробітної плати працівникам підприємства
2. Продаж (обмін) активів	2. Здійснення відрахувань на соціальне страхування
3. Безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам	3. Поява заборгованості перед постачальниками за одержану електроенергію
4. Внаслідок нестач або стихійного лиха втрата активів.	4. Виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги
5. Зменшення корисності, зменшення вартості активів у результаті уцінки.	5. Поява заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток
6. Списання через невідповідність встановленим умовам визнання активу.	6. Інші причини
7. Інші причини	

Витрати визнаються за визначених умов відповідно п. 5-8 П(с)БО 16 „Витрати”:

1. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

2. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

3. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

4. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами[80].

Витрати на виробництво продукції за своєю суттю – це сума витрат живої праці і праці, яка є уречевленою в засобах виробництва, яка обчислюється не оминаючи жодної стадії створення продукції.

Згідно з основними положеннями про склад витрат, які виникли на виробництві, собівартість продукції, робіт, послуг підприємства формується з витрат пов'язаних з використанням у процесі виробництва природних ресурсів, палива, енергії, сировини, основних фондів, трудових ресурсів, нематеріальних активів, а також інших витрат на їх виробництво.

Однозначного визначення поняття «витрати» не існує, оскільки воно стосується багатьох процесів таких, як виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін та є об'єктом обліку, планування, управління та контролю.

Велика кількість авторів визначають та характеризують категорію „витрати” як сукупність витрат підприємств, які є переданими у грошовій

форміта пов'язані з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією.

За бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу[112, с. 16].

Отже, витрати підприємства можна охарактеризувати як складну економічну категорію, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання.

Економічний зміст витрат походить з проблеми обмеженості ресурсів і отримання можливості їх альтернативного використання. Якщо застосувати ресурси в одному виробничому циклі, то не можливо використати їх за іншим призначенням. Конкретні ресурси, які обрані для виробництва означають неможливість виготовлення альтернативного товару.

Бухгалтерське визначення витрат зовсім по іншому розкриває їх зміст, ніж їх економічне тлумачення. В цьому значенні витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних субстанцій та сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють „витрати втрачених можливостей”, тобто суму коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів [114, с. 277].

Дане протиставлення не обґрунтоване, тому що в двох випадках витрати відображаються в економічному значенні. Бухгалтерське розуміння виявляє витрати реальні, які виникли в звітному періоді. В економічній сутності витрати відображають як бажані, як могли б бути при певних умовах здійснення господарської діяльності.

Результати дослідження матеріалу можна побачити у Додатку А. Вивчення поглядів представників економічної теорії щодо економічної сутності поняття „витрат” продемонструвало те, що жоден із вчених не дав повного та обґрунтованого визначення. Проте варто підмітити, що їхні думки дали поштовх до нових дискусій з теми витрат, які не припиняються до сьогодні.



Вчені виділяють економічний та бухгалтерський підходи до визначення поняття витрат. Між ними існує суттєва відмінність. Економісти на основі своїх досліджень всі витрати поділяють на бухгалтерські та економічні.

Економічні витрати включають не тільки грошові затрати, а також альтернативні витрати, що утворюються унаслідок різних способів використання ресурсів. Економічними витратами підприємства називають сукупність альтернативних витрат, таких як явні (зовнішні) і неявні (внутрішні).

Бухгалтерські – це явні (зовнішні) витрати, що зазначаються результатом витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів. Сюди включають оплату сировини, палива, енергії, виплату заробітної плати. Ці витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства, чим підтверджують здійснення витрат.

Неявні (внутрішні) витрати обраховують вартістю послуг факторів виробництва, які застосовують під час виробництва. Сюди включають ресурси, що є власністю даного підприємства, наприклад використання будівель під офіс, особистого транспорту для потреб фірми, або грошові платежі, які б мали можливість одержати господарюючі суб'єкти підприємства при використанні власних ресурсів альтернативно. Власник капіталу до неявних витрат включає прибуток, який він мав можливість отримати, вклавши свій капітал в будь-яке інше виробництво, а не в дане підприємство.

Можна підсумувати те, що бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, які мають місце завжди, а економічний – на витратах сприятливих можливостей, які виникають якщо існує якась альтернатива в поєднанні з явними витратами.

Вивчивши погляди вчених стосовно категорії витрат, можна відмітити, що сумарні економічні витрати більші, ніж бухгалтерські, а отже вони вважаються витратами підприємства. Витрати підприємства повинні враховувати всі потенційні витрати, які існують на підприємстві.

Відомі економісти Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бред зазначають, що витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу[107, с. 153].

З одного боку автори показують, що витрати зменшують прибуток підприємства, а з другого, що вони необхідні для одержання доходу. Проте це визначення заперечує формулу прибутку:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати} \quad (1.1)$$

Виникає думка, що на фірмі вже був прибуток, і його несприятливим рухом ресурсів зменшили, а все для того, щоб отримати дохід. Значить прибуток використовують для розширення діяльності підприємства.

І. Ворст та П. Ревентлоу вважають, що витратами є грошовий вираз використання виробничих факторів, у результаті чого здійснюється виробництво та реалізація продукції. Виробничі фактори містять робочу силу, матеріальні засоби виробництва і надання послуг, включаючи товари, які торговельна фірма купує для подальшого перепродажу. Це визначення недосконале, але більш широко відображає сутність витрат, ніж попереднє.

А. Ягурова, Д. Хан, О.Ф. Буфетова, А. В. Череп у своїх визначеннях висловлюють думку, що затрати підприємства більші, ніж витрати. Зовсім іншої думки дотримуються В.В. Сопко та Л. Нападовська, які у своїх працях доводять, що витрати більші, ніж затрати, і ми підтримуємо їхню думку щодо наведених понять.

У бухгалтерському обліку видатки та платежі не відображаються на рахунках витрат, тому не є витратами. О. О. Орлов чітко розмежовує „видатки” та „платежі”. Науковець наголошує, що „коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства, а якщо відбувається виплата грошей із каси, із банківських і інших рахунків підприємства, це називається платежами”[67, с. 104]. Е. Шмаленбах сформулював поняття витрат як таких, що формують вартість і не мають

відношення до потоків платежів за ресурси. Отже, О. О. Орлов та Е. Шмаленбах у своїх працях у своїх поглядах виражають нашу думку.

Нашкерська В. Г. вважає, що витрати – це процес споживання або витрачання матеріалів, товарів, робіт і послуг під час процесу отримання доходу. Виникнення витрат на пряму або опосередковано пов'язано із виробництвом продукції або безпосередньо її реалізацією.

Гладких Т. В. розглядає витрати відповідно до законодавче закріпленого визначення, але не враховуючи зменшення капіталу через його вилучення або шляхом розподілення між власниками у звітному періоді.

Мельник Л. Г. дає своє визначення витрат, тобто це непрямі і прямі, існуючі фактично або можливо виплати або втрачена вигода, які потрібні для отримання ресурсів в межах даного напрямку.

На думку Турила А. М. витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, які потрібні для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення поставленої ним мети [103, с. 15-16].

Пушкар М. С висвітлює поняття витрати, як суму спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг та враховує фактори виробництва.

Важливим показником рівня життя населення та розвитку суспільства є доходи населення, які несуть залежність від величини понесених витрат. Вчені розглядають усі сторони цього поняття і виносять нові трактування доходу, тому у сучасній літературі не існує єдиного визначення. Хоча при дослідженні цього терміну провідні дослідники виокремлюють чотири основні джерела, які є основою доходів, та включають заробітну плату, доходи від власності, соціальні трансфери та доходи від господарської діяльності, та диференціацію доходів (рис. 1.1).

АВТОР	КОНЦЕПЦІЇ ЕКОНОМІЧНОЇ СУТНОСТІ ДОХОДУ
Ф. Кене	Вважав, що багатство, яке створюється промисловою працею, з'являється за рахунок доходів, які дає земля, і є багатством самим по собі безплідним, яке проводиться тільки за допомогою доходів від земельних угідь
А. Сміт, Д. Рікардо	На їхню думку, первинними джерелами доходу є заробітна плата, земельна рента і прибуток, які визначають вартість товару
А. Маршалл	У моделі розподілу доходу вченого заробітна платня виступає як винагорода робітнику за те, що він жертвує працею, підприємницький дохід - винагорода власникові капіталу, а відсоток - винагорода за очікування
Дж. Кларк	Стверджував, що кожний фактор виробництва характеризується специфічною продуктивністю і створює дохід, причому кожний власник отримує свою частку доходів від фактора, який йому належить
Дж. М. Кейнс	Вважав, що дохід є основним чинником, що визначає споживання і заощадження. Із зростанням доходів зростає і попит, збільшуються витрати на споживання, але не в тій пропорції, в якій збільшується дохід
Дж. Р. Хінс	Визначав, що дохід - це максимальна кількість засобів, які індивід може витратити протягом даного тижня і які він очікує витратити протягом кожного наступного тижня
С. Панчишин, Н. Холод	На їхню думку, доходи населення - це сукупність грошових коштів і натуральних надходжень, які домогосподарства отримали за певний період.
Т. І. Ленейко	Визначав доходи населення як сукупність коштів і витрат у натуральному вираженні для підтримання фізичного, морального, економічного й інтелектуального стану людини
Г. А. Огаян	На думку вченого, доходи можна визначати як різницю між витратами праці й капіталу на виробництво певного товару і виручкою від його продажу
С. Лозинська	Включає джерела доходу: доходи населення об'єднують обсяг нарахованих у грошовій та натуральній формі: заробітної плати, прибутку та змішаного доходу, одержаних доходів від власності, соціальних допомог
О. Савенко	Вважає, що доходи населення, як соціально-економічна категорія, характеризують стосунки в суспільстві з приводу присвоєння, використання та розподілу створюваного продукту

Рис. 1.1 Основні концепції економічної сутності доходу

Поняття „дохід” має витoki з досліджень класиків, тому що схоласти, фізіократи та меркантилісти не створили цілісної картини визначень, які б розкрили сутність доходу. Франсуа Кене в „Економічній таблиці”, яка була опублікована у 1758 р. спробував обрахувати національний дохід, де він проаналізував виробництво, досліджуючи в ньому джерело добробуту нації, стверджуючи, що могутність держави становлять люди: завдяки їх потребам зростають багатства; чим більше народи виробляють необхідної продукції і чим більше вони її споживають, тим багатшими вони стають. На думку Кене, тільки землеробська праця здатна створити чистий продукт – „багатство, яке формує дохід нації і є продуктом, який залишається після сплати усіх видатків з доходу, що отримується із земельних володінь”[57, с. 523]. Отже, Кене першим проявив бажання відкрити економічну природу доходу.

Представники класичної школи, до яких відносяться А. Сміт, Д. Рікардо, Д.С. Мілль, Ж. Сісмонді висунули теорію заробітної плати. Вони дотримуються думки, що первинними джерелами доходу є заробітна плата, земельна рента і прибуток, які в подальшому впливають на вартість товару.

Відповідно до марксистського підходу, праця приносить національний дохід, а усі інші фактори виробництва привласнюють те, що зуміли зробити наймані працівники. Отже, якщо земля і капітал належать приватному власникові, то існує експлуатація праці в суспільстві. Прихильники класичної школи та марксистського підходу брали до уваги джерела доходу.

Представники нової історичної школи, до якої входять Г. Шмоллер, Л. Brentano, К. Бюхер, А. Вагнер проводили спостереження за диференціацією доходів. Шмоллер Г. хотів здійснити реформи, які б відсторонили майнову нерівність, яка переходить дозволених меж. Проте прихильників соціального напрямку (Р. Штольцман, Р. Штаммлер, О. Шпан), який є своєрідним продовженням історичної школи, об’єднував соціальний підхід, у якому робилась спроба встановлення соціальної справедливості, тобто достойного існування усіх членів суспільства.

Українським представником історичної школи є М. Туган-Барановський, який висунув соціальну теорію розподілу доходів. Теорія дістала назву соціальна, оскільки основною метою було надання особливого значення соціальним факторам доходу, який є власністю суспільства. Вчений суперечливо розкрив проблему розподілення доходів та виявив, що нерівність існує у вигляді соціального зла, проте і рівність не представлена як позитивний фактор.

Представники маржинальної теорії: Й.Г. Тюнен, В.С. Джевонс, Л. Вальрас, А. Маршалл, Дж. Кларк досліджували проблему диференціації доходів. А. Маршалл не підтримував зрівняльного розподілу національного доходу, проте йому не були до вподоби нерівномірності, які були присутніми при розподілі багатства суспільства. На думку вченого, немає жодної потреби, щоб існувала крайня бідність поряд із величезним багатством. Отже, нерівномірність багатства є серйозним дефектом в економічному устрої.

Головною проблемою політичної економії Дж. Кларк вважав проблему розподілу. Він виявив, що переслідуючи природний закон проходить розподіл суспільного доходу, який приносить власникові фактора виробництва створену ним кількість багатства. Окремий фактор виробництва має своєрідну продуктивність через те, що кожний власник отримує заслужену частку доходів від фактора, який є його власністю. Річний дохід суспільства розподіляється на три частини: загальна сума заробітної плати, загальна сума відсотків і сукупний прибуток.

Не дістав підтримки зрівняльний розподіл у вченого Дж. М. Кейнса через існуючі соціальні або психологічні причини, які носять характер виправдання щодо нерівності доходів і наявності багатства.

Перелічені вище вчені не дали беззаперечного та чіткого визначення доходу, проте розглянули його економічну природу, джерела, структуру та розподіл доходів.

Ми вважаємо, що вперше класичне визначення даного поняття дав Дж. Р. Хікс, оскільки він спробував проаналізувати сутність.

У праці Джона Річарда Хікса „Вартість і капітал” автор вносить на розгляд декілька визначень доходу:

1. Дохід – це максимальна кількість засобів, які можна витратити протягом деякого періоду часу за умови, що відповідно до наявних очікувань капітальна вартість (у грошовому виразі) майбутніх надходжень залишиться попередньою.

2. Друге визначення Дж. Р. Хікс формулює так: „Дохід – це максимальна кількість засобів, які індивід може витратити протягом даного тижня і які він очікує витратити протягом кожного наступного тижня”.

3. У результаті Хікс доходить висновку, що „Дохід у відомому ракурсі характеризується невизначеністю” [108, с. 291-292].

Отже, на думку Хікса, налічується велика кількість визначень доходу, проте серед них немає конкретного та універсального.

На думку С. Панчишина та Н. Холода, доходи населення – це єдність грошових коштів і натуральних надходжень, які домогосподарства отримали за певний період. У перехідній економіці доходи мають складну структуру, на що впливає наявність в економіці різних форм власності, які відображаються у формуванні, розподілу і перерозподілу доходів [23, с. 27].

Отже, вчені звертають увагу на грошові і негрошові надходження домогосподарств, не беручи до уваги майбутній час та не виокремлюючи соціально-психологічних аспектів даного поняття.

З. Г. Ватаманюк дає своє бачення поняття, де доходи домогосподарств або особисті доходи відображені сумою грошових коштів та продуктів, вироблених або отриманих домогосподарствами за конкретний період часу, в більшості випадків, за рік. У цьому визначенні конкретизується період часу, проте не враховується майбутній термін.

У фахових виданнях подається також інші визначення доходу, які включають не лише надходження, а й витрати та крім матеріальної сторони,

безпосередньо зачіпають загальноемоційний стан людини та її світосприйняття. Хоча до цього враховується також економічний та соціальний аспекти.

На думку Т. І. Ленеїко, доходи населення – це сума коштів і витрат у їх натуральному виразі, що необхідна для підтримання фізичного, морального, інтелектуального та економічного стану людини.

Якщо звертати увагу на статистичну звітність, яка вносить своє бачення витрат населення такими, до яких відносять: витрати на придбання товарів та послуг; сплачений дохід від власності; поточні податки на доходи, майно та інші поточні трансферти, можемо вказати на неврахування у тлумаченні терміна „дохід” поняття витрат разом із сукупністю коштів. Проте загально емоційний стан людини відіграє важливу роль у глибокому змісті поняття, тому що людина – це соціальна істота, рівень доходів, тобто матеріальний рівень несе вплив на спосіб її життя. На нашу думку, Т.Ленеїко, беручи до уваги категорію „дохід”, провів змістовний аналіз економічного і соціального напрямів цього поняття, представляючи наступну інформацію для обґрунтування важливості соціальної сторони питання.

Г.А. Оганян розуміє під доходами лише грошові надходження і вважає, що дохід домогосподарства – це загальна сума грошей, яку отримала особа або родина протягом певного періоду часу. На думку вченого, у кількісному вираженні доходи можна визначати як різницю між витратами праці й капіталу на виробництво певного товару і виручкою від його продажу. Отже, Г. Оганян не звертає уваги на негрошові доходи, які займають значну частку у доходах домогосподарств, проте автор конкретно визначає період часу [78, с. 98].

С. Лозинська показує зміст доходів через джерела доходу, тобто доходи населення, які поєднують сукупність нарахованих у грошовій та натуральній формі: заробітної плати, прибутку та змішаного доходу, одержаних доходів від власності, соціальних допомог та інших поточних трансфертів.



На нашу думку, включати джерела доходу у визначення цього поняття є непотрібним через те, що існують основні та неосновні джерела, саме через це незрозуміло, які враховуються. Для всеосяжного визначення необхідно включати усі джерела доходу через те, що враховуючи фактор часу їх кількість змінюється.

Лозинська С. розглядає дохід аналогічно до трактування терміну Державним комітетом статистики України. З цього слідує те, що Держкомстат у тлумачення даного поняття включає грошові та негрошові надходження, а також джерела доходів, не забуваючи перерахувати кожне окреме джерело.

Проводячи аналіз сучасної фахової літератури можна побачити, що праці науковців розглядають економічний, соціальний та юридичний аспект.

О. Л. Савенко в процесі дослідження проблеми доходів визначив: доходи населення, як соціально-економічну категорію, які показують стосунки в суспільстві з приводу присвоєння, використання та розподілу створюваного продукту. О. Савенко вважає, що враховуючи те, що головною підставою соціального розподілу суспільства є здебільшого розмір та джерело доходів, а поняття доходів населення демонструє економічні зв'язки між членами суспільства, які склалися стосовно споживання виготовленого продукту враховуючи її трудову активність, враховуючи власність, якою вона розпоряджається та соціальних трансфертів [92, с. 135].

Отже, розглядаючи даний термін вчений більше звертає увагу на юридичний аспект поняття „дохід”, що є показник, який визначає величину рівня життя населення та суспільства в цілому. О. Савенко виділяє ще одне визначення, де доходи населення виступають як спрямоване вираження кінцевих результатів зв'язку всієї сукупності параметрів, що показують стан і рух виокремлених блоків економічної системи.

Отже, на його думку, стан справ у кінцевому споживанні та виявлення реального рівня вирішення завдань з покращення добробуту населення відображається через даний показник.

Розглядаючи теоретичні надбання зарубіжних та вітчизняних вчених, які відносяться до сутності та економічної природи доходу, можна сказати, що, характеризуючи сутність цього поняття, вчені звернули увагу на різні його аспекти, такі як економічний, соціальний та юридичний.

Підсумовуючи усі визначення та складаючи єдину версію із думок авторів, виділяємо власне визначення: дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

## **1.2. Класифікація доходів і витрат сільськогосподарських підприємств**

Класифікація витрат ґрунтується на об'єднанні витрат у окремі групи, які містять однорідні або близькі за змістом між собою витрати. Тільки саме тому розподіляють витрати за різними ознаками в економічних працях і також на практиці. Відомі науковці намагаються урізноманітнити поділ витрат та забезпечити створення такої класифікації, яка б не тільки забезпечувала передбачення витрат, які виникнуть, але й допомогла проаналізувати існуючі дані за минулі відрізки часу. Діяльність, яка здійснюється на сільськогосподарському підприємстві, поєднується з витратами, які є потрібною та особливою частиною фінансової діяльності підприємства.

І.О. Белебега вважає, що класифікація виробничих витрат – це необхідний науковий елемент пізнання всіх витрат, які існують на підприємстві, і частини тих, що забезпечують створення продукції[3, с. 60].

Давидович І.Є проводить класифікацію витрат, об'єднуючи за певними ознаками усю різноманітність витрат на виробництво та реалізацію продукції

в економічно визначені групи, які включають однорідні за змістом витрати [21, с. 56].

Ф.Ф. Бутинець виявив величезне значення класифікації витрат, яке необхідне для підготування раціональних рішень та проведення калькуляції собівартості продукції для потреб, які виникли у процесі управління підприємством.

На нашу думку, класифікація витрат – розділення витрат на класи на основі загальних ознак об'єктів і зв'язків, які їх об'єднують. Поділ витрат суб'єкта господарювання проводиться з ціллю ефективного управління витратами.

Традиційною класифікацією витрат, яка широко використовується у фінансовому обліку є групування витрат за видами діяльності.

Надзвичайно важливим пунктом обліку витрат є їх групування за певними класифікаційними ознаками, що зображено у таблиці 1.2.

Наведена класифікація витрат потрібна для того, щоб настала можливість правильно визначити фінансові результати підприємства за звітний період. Залежно від технологічних і організаційних особливостей підприємства проходить групування витрат за статтями калькулювання. Можливість посиленого контролю виникає, якщо на підприємстві існують інші класифікації, які виділяють інші групи. У фінансовому обліку найважливішими ознаками класифікації витрат є їх розподіл за видами діяльності, періодами визнання, економічними елементами.

Проте в управлінському обліку виокремлюють три напрями, за якими класифікуються витрати:

1. Для оцінки запасів та визначення фінансових результатів.
2. Для прийняття управлінських рішень.
3. Для контролю і регулювання діяльності.

Таблиця 1.2

## Традиційна класифікація витрат у фінансовому обліку

Класифікаційні ознаки	Види витрат
1. Види діяльності	1.1. Витрати операційної діяльності (основної та іншої операційної) 1.2. Витрати іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної)
2. Елементи витрат операційної діяльності	2.1. Матеріальні затрати 2.2. Витрати на оплату праці 2.3. Відрахування на соціальні заходи 2.4. Амортизація 2.5. Інші операційні витрати
3. Місця виникнення витрат в основній діяльності	3.1. Виробництва (цехи) 3.2. Бригади 3.3. Виробничі лінії 3.4. Робочі місця
4. Статті калькуляції	4.1. Витрати на оплату праці 4.2. Відрахування на соціальні заходи 4.3. Насіння та посадковий матеріал 4.4. Паливо та мастильні матеріали 4.5. Добрива 4.6. Засоби захисту рослин і тварин 4.7. Корми 4.8. Сировина і матеріали (без зворотних відходів) 4.9. Роботи та послуги 4.10. Витрати на ремонт необоротних активів 4.11. Інші витрати на утримання основних засобів 4.12. Інші витрати непродуктивні витрати 4.13. Загальновиробничі витрати
5. Спосіб включення у собівартість продукції (робіт, послуг)	5.1. Прямі витрати 5.2. Непрямі витрати
6. Відношення до обсягу діяльності	6.1. Змінні витрати 6.2. Постійні витрати
7. Період визнання	7.1. Визнання витрат певного періоду одночасно з визнанням доходу 7.2. Витрати періоду
8. Календарні періоди	8.1. Витрати поточного періоду 8.2. Витрати майбутніх періодів

Ф.Ф. Бутинець виокремлює такі ознаки групування витрат для першої категорії:

а) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);

б) за статтями витрат;

- в) за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати);
- г) за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні);
- д) за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів);
- е) за функціональним призначенням [7, с. 15].

Вчений вказує такі групи витрат: вичерпані та невичерпані; витрати на продукцію та витрати періоду; основні і накладні. До зазначеної класифікації Сук Л. К. вносить свої виробничі та невиробничі витрати.

Вичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Невичерпані витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [96, с. 542].

Прямі витрати – це витрати, які зв'язані з виробництвом певного виду продукції. До непрямих зараховують витрати, які немає можливості розрахувати за деякими видами продукції за ознакою прямої належності через те, що вони пов'язані з виробленням кількох видів продукції або з різноманітними стадіями оброблення. Непрямі витрати містять витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Витрати, які напряду зв'язані з технологічним процесом виготовлення продукції та будуть понесені за будь-яких умов роботи і характеру виробництва та не несуть залежності від форми організації управління вважаються основними витратами.

На відміно від них накладні витрати, які не є пов'язаними з технологічним процесом виготовлення продукції виникають через вплив певних умов роботи по організації, управлінні та обслуговуванні виробництва.

Витрати виділяють постійні та змінні; релевантні та нерелевантні; дійсні та можливі; маржинальні та середні.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Нерелевантні витрати – витрати, величина яких не залежить від прийняття рішення [11, с. 235].

Даний поділ витрат на релевантні та нерелевантні здійснюється для визначення того, який вплив несе управлінське рішення на величину затрат.

Дійсні витрати – це витрати, що потребують сплатити кошти або витратити інші активи. Можливі витрати – це вигода, яка перестає існувати, коли вибір одного напрямку дії викликає потребу дати відмову від альтернативного рішення.

Маржинальними вважаються витрати, які були понесені на виробництво додаткової одиниці продукції. Загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, які є розподіленими з загальної кількості одиниць продукції вважаються середніми.

За ступенем контролю і регулювання діяльності витрати поділяються на контрольовані (регульовані) та неконтрольовані (нерегульовані). Дана класифікація передбачає формування межі, до якої керівник має повноваження контролювати витрати та неси за них відповідальність.

Контрольованими витратами є витрати центрів відповідальності у межах підприємства, на які ці центри можуть мати вплив і контролювати. До них відносять витрати матеріалів та витрати заробітної плати. Неконтрольованими є витрати, які понесені адміністрацією підприємства і на які центри відповідальності не можуть впливати і контролювати їх. До них можна включити амортизацію, сплату податків та зборів, зміну рівня цін на матеріали та інші витрати, пов'язані з інфляцією [72, с. 62].

На сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю „Поділля” використовують класифікацію витрат відповідно до цілей та поточних завдань, які необхідні для якісного ведення управлінського обліку.

Виділяють таку систему класифікації, яка розроблена та ефективно використовується на даному підприємстві та зображена у Додатку Б.

Класифікація витрат на виробництво на СГ ТзОВ „Поділля” приведена відповідно до загальноприйнятих ознак класифікації і подана у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

### Класифікація витрат виробництва

Ознаки	Витрати
За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу.
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, групи однорідних виробів, одноразові замовлення.
За єдністю складу витрат	Одноелементні, комплексні.
За способами перенесення вартості на продукцію	Прямі, непрямі.
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень затрат	Змінні, постійні.
За визначенням відношення до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду.
За календарними періодами (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів і майбутні витрати, довгострокові, одноразові.
За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні.
За відношенням витрат до процесу виробництва	Загальновиробничі, витрати періоду.
За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції.

Виділення видів витрат за центрами відповідальності або місцем утворення витрат здійснюється переслідуючи мету проведення контролю за особами, які несуть відповідальність за конкретним місцем виникнення затрат.

Ознака класифікації витрат за видами продукції, робіт, послуг дозволяє визначити економічну ефективність виробництва окремих видів продукції.

За однорідним складом витрат, вони бувають одноелементні, тобто містять один елемент витрат, а комплексні включають декілька економічних елементи.

Класифікація за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат проводиться для того, щоб оптимізувати сам виробничий процес та аналіз

беззбитковості виробничого процесу, що входить у систему обліку за змінними витратами.

Абсолютна величина змінних витрат зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням. Вони включають витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо і енергію, на оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи.

Постійними є витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або ж зменшенням обсягу випуску продукції не викликає великих змін. Постійні витрати включають витрати, які пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом та витрати, що забезпечують господарські потреби виробництва.

За календарними періодами витрати бувають:

- поточні, а саме постійні, звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша за місяць;
- довгостроковими витрати є витрати, які частіше всього зв'язані з виконанням довгострокового договору, який не планують завершити швидше, ніж через дев'ять місяців з моменту виникнення перших витрат або одержання авансу;
- одноразовими можна вважати однократні витрати, або ж витрати, які появляються лише один раз і напрямляються для забезпечення процесу виробництва та появляються через певні недоліки організації виробництва, не дотримання технології. Наведена класифікація використовується для забезпечення повного та рівномірного відображення витрат у складі собівартості.

За доцільністю витрачання І. Є. Давидович виділяє: продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва; непродуктивні – не обов'язкові, що виникають у результаті недоліків в організації виробництва, порушення технології. Класифікація витрат на продуктивні та непродуктивні потрібна з метою контролю за економним використанням ресурсів [20, с. 56].



Враховуючи відношення до собівартості продукції виділяють такі види витрат на продукцію як: прямі і загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати у свою чергу поділяються на постійні та змінні. Витрати періоду тлумачаться як витрати того періоду, в якому вони були понесені та не входять до виробничої собівартості при її обчисленні. Це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Беручи до уваги План рахунків бухгалтерського обліку, а саме 9 клас рахунків „Витрати діяльності”, бачимо ще такі види витрат: собівартість реалізації; загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності (витрати на дослідження, розробки, купівлю-продаж іноземної валюти, сумнівні та безнадійні борги, визнані штрафи та інші); фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати (втрати від зменшення корисності активів, їх уцінки, втрати від не операційних курсових різниць та інші); податок на прибуток [75].

Рахунки класу „Витрати діяльності” застосовуються для підведення підсумків щодо інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. Представлена класифікація створена для глибшого розуміння сутності витрат, вивчення порядку їх формування і мети їх використання.

До складу витрат підприємства входять статті, що стосуються купівлі ресурсів, але у підприємства одночасно виникають витрати на збут та просування продукції до місць продажу. Тут містяться витрати, що є тісно зв'язаними з транспортуванням виробів споживачу, на проведення маркетингових досліджень та створення реклами. Це витрати реалізації продукції, які вимірюються у грошовій формі. На собівартість продукції також впливають сплачені податки, збори, відрахування в різні цільові і позабюджетні фонди, що включаються до її складу. Повна собівартість продукції або витрати підприємства виражаються сумою витрат виробництва і реалізації, а також включають податки, збори і обов'язкові відрахування.

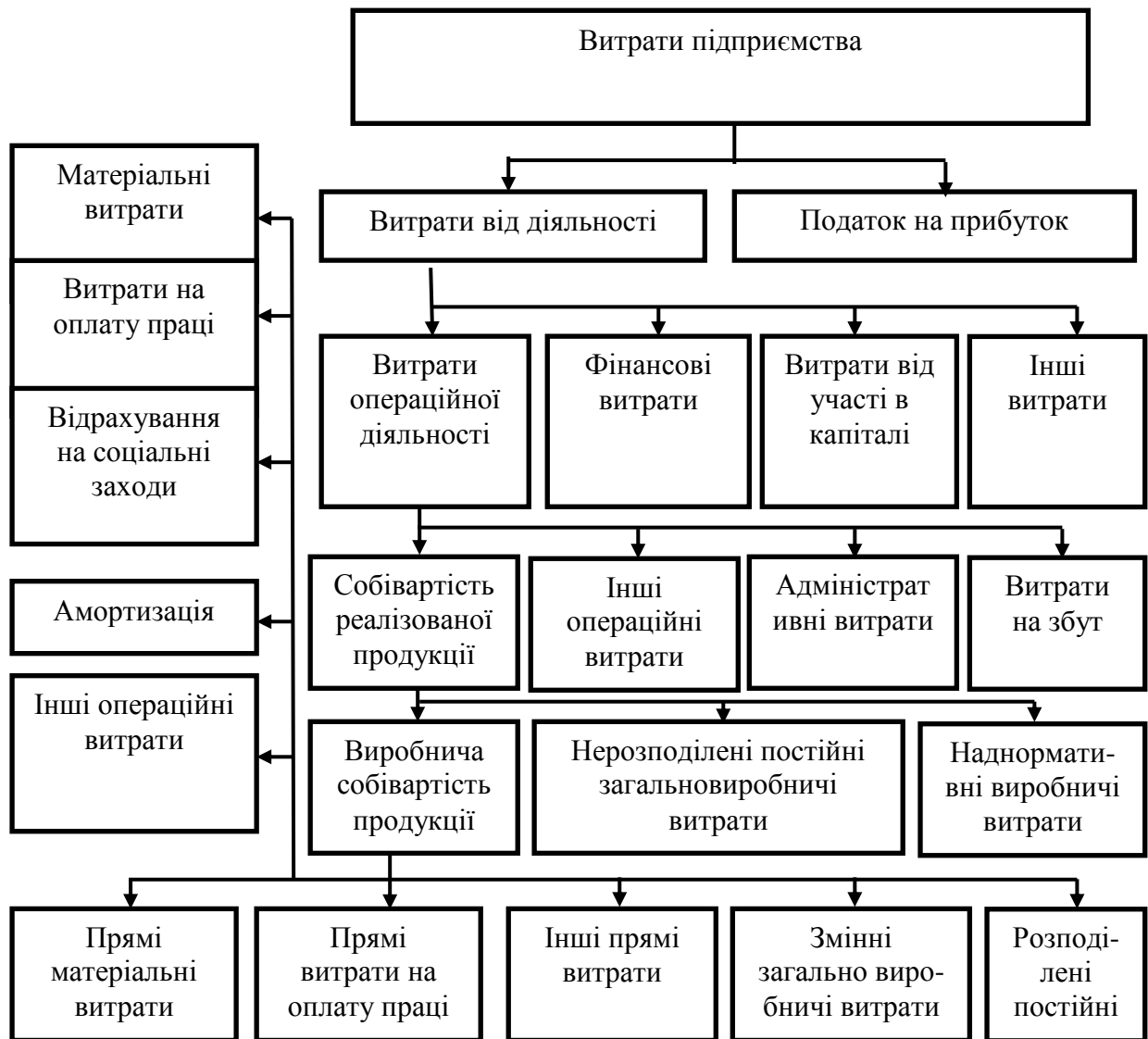


Рис. 1.3. Формування витрат підприємства

На нашу думку класифікація витрат найбільш доречно розглядати з боку отримання фінансового результату. Про це свідчить їх співвідношення з доходами та виокремлення ознак класифікації, тобто можливість визначення напрямків отримання прибутку. Внаслідок цього пропонуємо розширити напрями класифікації витрат для забезпечення найвищої частки прибутку підприємства, щоб створити можливості збільшення вартості підприємства. Запропонована класифікація витрат для управління прибутком зображена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

**Класифікація витрат за видами діяльності та можливостями збільшення вартості підприємства**

Традиційна класифікація витрат за видами діяльності			Додаткова класифікація витрат
Вид діяльності	Види витрат	Групи витрат	
Звичайна діяльність	Операційні витрати	- собівартість реалізації продукції (товарів, робіт і послуг); - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати	Суттєві витрати – витрати, що у співвідношенні з доходами складають найбільшу частину прибутку підприємства
	Фінансові витрати	- нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; - витрати, які залежать від випуску, утримання і обігу власних цінних паперів; - втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства.	Несуттєві витрати – витрати, які у співвідношенні з доходами формують найменшу частину прибутку підприємства.
	Інші витрати	- собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від не операційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності	

Варто відмітити, що на думку Л.В. Нападовської ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів[60, с. 115].

Кожне сільськогосподарське підприємство відповідно до сучасних умов господарювання повинно створити власну класифікацію витрат за такими ознаками, які є найбільш сприятливими у використанні та розроблені для задоволення різноманітних потреб управління.

Класифікація доходу за різними ознаками є важливою для проведення оцінки та аналізу діяльності підприємства.

Бутинець Ф. Ф. вважає, що класифікація доходів більше відповідає меті фінансового обліку, ніж управлінського. Автор вносить свій поділ витрат доходів з метою визначення суми доходу від реалізації продукції, надання послуг та використання активів; залежно від місця виникнення на доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства [11, с. 383].

Найбільш суперечливою є класифікація доходів за видами діяльності, через те, що в економічних джерелах існують неоднозначні думки щодо зарахування тих чи інших витрат до інвестиційної чи фінансової діяльності. Першою причиною виступає неузгодженість у нормативних актах, що стосуються обліку доходів.

Відповідно до П(С)БО 15 „Дохід” визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи [79].

Абсолютно нові підходи щодо класифікації доходів сільськогосподарських підприємств визначені у П(С)БО 30 „Біологічні активи”, де структура доходів передбачає дохід від сільськогосподарської діяльності. Сільськогосподарську діяльність визначають як процес управління біологічними перетвореннями для того, щоб одержати сільськогосподарську продукцію або інші додаткові біологічні активи.

В аграрних підприємствах дохід від сільськогосподарської діяльності містить в собі: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень (рис. 1.6).

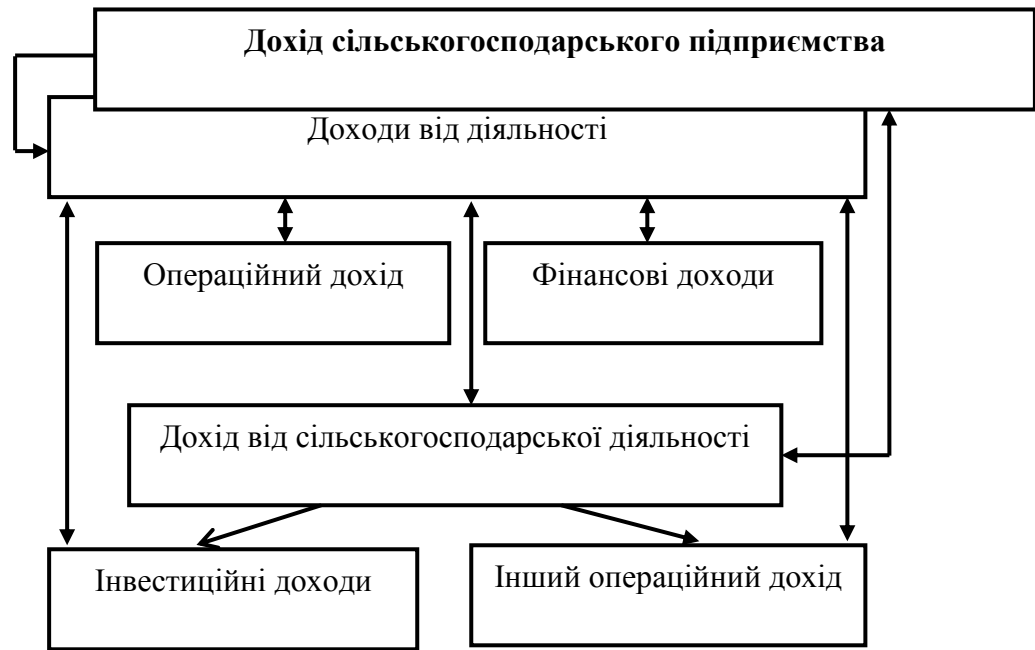


Рис. 1.6. Класифікація доходу сільськогосподарських підприємств

Бухгалтерський облік дозволяє відобразити класифікацію доходів згідно вимог законодавства, а управлінський – дає змогу зібрати та згрупувати інформацію для ухвалення та реалізації відповідних рішень. Класифікація доходів підприємства, яка узагальнила бухгалтерський підхід представлена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

#### Класифікація доходів підприємства за бухгалтерським підходом

Ознака класифікації	Вид доходу
За видами діяльності	Доходи від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності
За видами продукції	Враховуючи товарну групу
За ринками збуту	За географічними сегментами
За віднесенням до звітних періодів	Доходи минулих періодів, поточні доходи, доходи майбутніх періодів
За валютою отримання доходу	Монетарні, немонетарні
За формою розрахунку	Загальний дохід, чистий дохід
За напрямками використання активів	Відсотки, дивіденди, роялті
Для оподаткування	Доходи, які враховуються для розрахунку оподаткованого прибутку і такі, які не враховуються

Отже, проведені дослідження наукових підходів, які стосуються класифікації доходів виявили те, що доходи підприємств згруповані тільки за видами діяльності та їх обліковою класифікацією. Інформація, зібрана на основі цієї класифікації, забезпечує потреби зовнішніх користувачів, проте є не достатньою для забезпечення потреб керівництва та власників. Дохід представлений як об'єкт не тільки обліку, але й контролю та управління залишено поза увагою.

Таблиця 1.7

### Класифікація доходів для потреб управління

№ пор.	Ознаки класифікації	Класифікація
1	За можливістю отримання	Дійсні, можливі.
2	За методом визнання	Нараховані, отримані.
3	За можливістю управління	Підлягають управлінню, не підлягають управлінню.
4	За способами отримання	Постійні, випадкові.
5	За формою отримання	Грошові, не грошові.
6	За можливістю планування	Планові, непланові.
7	За сутністю	Суттєві, несуттєві.
8	За джерелом отримання	Внутрішні, зовнішні.
9	За типом господарських операцій	Від реалізації, від фінансових операцій, від інвестиційної діяльності, інші доходи від надзвичайних операцій.
10	За господарськими сегментами	Характер виробничого процесу, вид продукції (товарів, робіт, послуг), категорія покупців та ризику, які характерні для цієї діяльності, отримання доходу.
11	За біологічними складовими	Рослинництва, тваринництва.
12	За рівнем формування	Підприємство, окремий структурний підрозділ, окремі операції.
13	За ступенем керованості	Релевантні, нерелевантні.

Приведена класифікація доходів, яка зображена у таблиці 1.7 використовується для потреб, що виникають у процесі управління підприємством та підвищує контрольну функцію обліку доходів, управлінський апарат розглядає завдяки групуванню доходів кожен окремий випадок господарської діяльності підприємства. Різноманітні ознаки є сприятливими для прийняття позитивних рішень, тому що дають можливість продемонструвати, що визнавати доходом і коли, який кордон суттєвості для

прийняття управлінських рішень, які найуразливіші місця у підприємницькій діяльності, на який вид діяльності потрібно спрямувати увагу. Об'єднання аналізу джерел створення доходів, шляхів реалізації, умов оплати за продукцію, товари, роботи, послуги в кінцевому результаті призводить до співробітництва з найбільш корисними покупцями, кредиторами та інвесторами. Уся зібрана інформація забезпечує оперативний систематичний контроль за виконанням договорів покупцями та отриманням платежів від них.

За цією класифікацією можна виділити основні критерії визнання доходу для потреб управління:

- дохід виникає і відображається в обліку, якщо підприємство виконало умови договору і має право на отримання доходу.
- дохід визнається для потреб управління, якщо він є дійсним і отриманим [77, с. 16].

Прибуток сільськогосподарських підприємств формується завдяки: прибутку від реалізації, прибутку від продажу майна, прибутку від позареалізаційних операцій. Причому прибуток від реалізації формується як різниця між виручкою від реалізації продукції, без урахування податку на додану вартість та акцизного збору, та собівартістю реалізованої продукції. Прибуток від продажу майна складається з прибутку від продажу матеріальних і нематеріальних активів, цінних паперів інших підприємств, його можна обчислити як різницю між ціною продажу та балансовою вартістю об'єкта, який продається. Прибутком від позареалізаційних операцій вважається прибуток від спільної діяльності підприємств, проценти за придбаними акціями, облігаціями та іншими цінними паперами, штрафи, що сплачуються іншими підприємствами за порушення договірних зобов'язань, роялті, доходи від володіння борговим зобов'язаннями.

Усі критерії є наслідком того, що в даний час для підприємств найбільш важливим є рівень та величина доходу, який буде в його

розпорядженні, тому що саме від цього фактору у великій мірі залежить економічний розвиток підприємства.

### 1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю доходів і витрат

На нормативно-правовій базі, методичних рекомендаціях та інструктивних матеріалах побудована та існує система обліку і контролю діяльності підприємства. Огляд нормативної бази на нормативних документів з обліку, аналізу та контролю наведено в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

#### Нормативні документи, які пов'язані з питаннями обліку, аналізу та контролю витрат і доходів підприємства

№ пор.	Документ	Короткий зміст	Використання в контрольно-ревізійному процесі
1	2	3	4
1	Конституція України прийнята Верховною Радою України від 28.06.96 № 254к/96-ВР	Основний закон України	Загальні положення, що встановлюють правові засади та регулюють діяльність підприємства
2	Податковий кодекс України прийнятий ВР від 02.12.2010 № 2755-5	Містить перелік податків та зборів, їх платники	Перевірка правильності обчислення доходів та витрат у грошовій, матеріальній та нематеріальній формах
3	Господарський кодекс України Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 436-4	Встановлює правові основи господарської діяльності відповідно до сільськогосподарських підприємств	Забезпечення зростання ефективності підприємства та соціальну активність
4	Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 26.01.1993 №12939-12	Фінансовий контроль проводиться враховуючи правові та організаційні засади здійснення, порядок здійснення податкового контролю та відповідальність за недотримання законодавства	Організація проведення фінансового контролю, який є необхідним на даний час



1	2	3	4
5	Про оплату праці. Закон України затверджений постановою Верховної Ради України від 24.03.1995 № 108/95-ВР	Визначає нормативні засади оплати праці та регулювання її оплати, для забезпечення основних функцій заробітної плати	Проведення обліку та контролю за дотриманням законодавчих положень з оплати праці
6	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 16.07.99 р. №996-14	Демонструє основні принципи, організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелік затверджених документів бухгалтерського обліку	Встановлює чи відповідає господарська діяльність чинному законодавству
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”	Показує формування та зміст звіту про фінансові результати, вказуючи умови для розкриття змісту статей	Визнання доходів та витрат, контроль за правильним відображенням їх у вказаному звіті
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” від 28.10.1999 р.	У бухгалтерському обліку формує інформацію про витрати підприємства та внесення даних у фінансову звітність	Потрібне для створення засад організації проведення операцій в обліку з запасами підприємства
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” від 29.11. 1999 р. №290	Відображення методології формування доходів та їх відображення в бухгалтерському обліку та складання на їх основі фінансової звітності	Створення засад для організації обліку доходів підприємства
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” від 28.10.1998 р. №1706	Принципи формування інформації що стосується витрат та внесення їх в фінансову звітність	Створення принципів організації проведення операцій з витратами
11	Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291	Несе інформацію про наявність та рух активів, капіталу та зобов’язань, демонструє порядок ведення бухгалтерських проведень використовуючи метод подвійного запису	Для полегшення проведення організації бухгалтерського обліку
12	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України від 29.12.1995 №352	Зображення типових форм, які використовують в первинному обліку	Використовується для правильного заповнення документів, які відображають витрати та доходи виробництва

Існуюча система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами та доходами в сільськогосподарських підприємствах не може повністю існувати без відповідного їхнього нормативно-правового забезпечення. Дане забезпечення формувалось протягом багатьох років існування нашої держави і перебуває на етапі виникнення постійних змін, які відбуваються разом із політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та багатьма іншими чинниками. Організація нормативно-правового забезпечення облікового та контрольного процесів є дуже потрібною функцією стосовно обліку витрат і доходів та відповідно процесів їх організації. Основою такого забезпечення стає відповідна документація та її компоненти у вигляді нормативно-довідкової інформації.

Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та контролю в Україні досліджували багато вчених. Проте багато проблем обліку, контролю, звітності ще потрібно вирішити, тому що це пов'язано з різними причинами. Науковці не повною мірою приділяють увагу глибокому всеохоплюючому аналізу існуючій зараз нормативно-правовій базі обліку та її порівнянню з минулою, виявленню неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку та контролю, витрат і доходів підприємств.

Нормативне забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств та кожного окремого підприємства, які дають змогу повноцінно функціонувати та стрімко розвиватися бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й економічному контролю в Україні. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств відносять: Податковий Кодекс України, Бюджетний Кодекс України, Цивільний Кодекс України, Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні”, „Про аудиторську діяльність”, „Про державну фінансову інспекцію

України”, Наказ про облікову політику підприємства, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 „Запаси” в частині забезпечення списання запасів на витрати виробництва, П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати», П(С)БО 18 „Будівельні контракти”, П(С)БО 30 „Біологічні активи”; П(С)БО 31 „Фінансові витрати”, проте підприємства, які розмістили цінні папери на фондовому ринку і зобов’язані публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 „Запаси”, М(С)ФЗ 9 „Витрати на дослідження і розробки”, М(С)ФЗ 11 „Будівельні контракти”, М(С)ФЗ 18 „Дохід”, М(С)ФЗ 23 „Витрати позики”; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт.

Окремого міжнародного стандарту, який показує методологію обліку витрат і порядок їх розкриття, у фінансовій звітності не існує, тому питання, що пов’язані з поняттям оцінки, визнання та класифікації витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів МСФЗ 1 „Подання фінансових звітів”, МСФЗ 2 „Запаси”, МСФЗ 16 „Основні засоби”. Наведене у П(С)БО 16 „Витрати” визначення витрат, частково таке ж як і поняття витрат у МСФЗ.

Тлумачення поняття „витрат” в нормативно-правових актах, які є чинними різне, тобто одне визначення стосується фінансових результатів, які визначаються в фінансовому обліку, а зовсім інше значення цілей оподаткування в податковому обліку.

Сучасна нормативна база, якою регламентується облік витрат, складається із трьох окремих груп, які затверджені законодавством України і відповідають обліковим системам.

1. Фінансовий облік. Витрати звітного періоду включають спожиті витрати якщо дані витрати, які мають можливість бути достовірно оціненими згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” та

відносяться відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, момент визнання витрат не залежить від дати, на яку оплачено за ресурси.

2. Управлінський облік. Для сільського господарства розроблені галузеві методичні рекомендації з формування складу витрат та порядок їх планування або формування. Варто зауважити, що виробничу собівартість формують не всі витрати виробництва. При застосуванні нормативного методу обліку витрат прямі витрати включаються у виробничу собівартість тільки в сумі нормативної величини, а на суму наднормативних витрат збільшується собівартість реалізованої продукції. Джерелами виникнення виробничих витрат є виробничі ресурси, а саме природні, трудові, капітал, підприємницька діяльність, які затрачаються у виробничому процесі. Особливості функціонування ресурсів впливають на формування відповідних виробничих витрат.

Згідно з П(С)БО 16 „Витрати” витрати поділяються на такі: витрати, що включаються до собівартості реалізованих продукції, робіт, послуг або реалізованих товарів, адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; податки на прибуток.

Г. Г. Кірейцев вважає, що створення систем і моделей бухгалтерського обліку, які є прогресивними та вдосконалення нормативно-правової бази ведення обліку потребує найвищого рівня підготовки науковців, які створюють рекомендації з покращення деяких аспектів обліку та його системи.

Пушкар М. С., Щирба М. Т. нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до принципів МСФЗ розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному й організаційно-розпорядчому [87, с. 41].

Сук Л. К. та Сук П. Л. впевнені, що головними нормативними документами, які здатні забезпечити регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України „Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плани рахунків, „Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”.

Жук В. М розробив багато пропозицій, які стосуються реалізації регуляторно-організаційних завдань в галузевому напрямку. У концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки розкриваються багато аспектів процвітання бухгалтерської справи, або підвищення впливу управління конкретною галуззю на формування методології обліку в аграрному секторі; покращення національних П(С)БО з адаптацією їх до МСФЗ відповідно до національних потреб; створення можливостей складання податкової, статистичної форм звітності використовуючи дані бухгалтерського обліку; забезпечення відповідних умов обов’язкової передачі повноважень представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та із статистичної звітності при Державному комітеті статистики; прийняття Закону України „Про відомчу аграрну статистику” та інших нормативно-правових актів для його реалізації; вдосконалення системи державного управління бухгалтерським обліком в сільському господарстві через повернення контролю за наслідкуванням методології обліку і звітності.

Л.В. Гуцаленко висуває свою думку про те, що реформування вітчизняного бухгалтерського обліку здійснюється з метою прийняття та введення в дію Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які би базувалися на основі міжнародних стандартів.

На нашу думку, можна підтримати думку Л. В. Гуцаленка лише до певної міри, тому що існує невизначеність, що стосується ефективності і швидких термінів реформи бухгалтерського обліку в Україні, бо це призведе до того, що держава понесе великі втрати фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, тобто не беручи до уваги стимул получить в найменші строки необхідний результат, насамперед потрібно вирішити чи це коштує таких зусиль.

Своєрідною є класифікація нормативних документів В.М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи:

- Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);

- Положення (станданти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;

- нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;

- рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються керівником підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх чотирьох групах документів цього забезпечення [69, с. 5].

Класифікація, яку розробив В.М. Пархоменко не повністю відповідає нашим поглядам через виявлені недоліки. Основною проблемою постає те, що представлені акти, які відносяться до першої і другої груп дуже схожі між собою як акти законодавчої і виконавчої гілки центральних органів влади в Україні і їх немає потреби розподіляти, а іншою причиною виступає не відображення у класифікації нормативно-правових актів, що розробляються на місцях.

Хоча не дуже часто нормативно-правові акти місцевого походження зустрічаються, проте вони застосовуються у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, які залежні від

місцевого фінансування, а також проведенням оподаткування, кадровою політикою, специфічними моментами роботи у сільському господарстві.

Т.Г. Маренич відзначає, що уже до 2005 р. „Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”, затверджена постановою Кабінета Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 виконана повністю та досягла поставлених завдань. В країні почала функціонувати нормативно-правова база, яка відповідає міжнародним, і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку [49, с. 21].

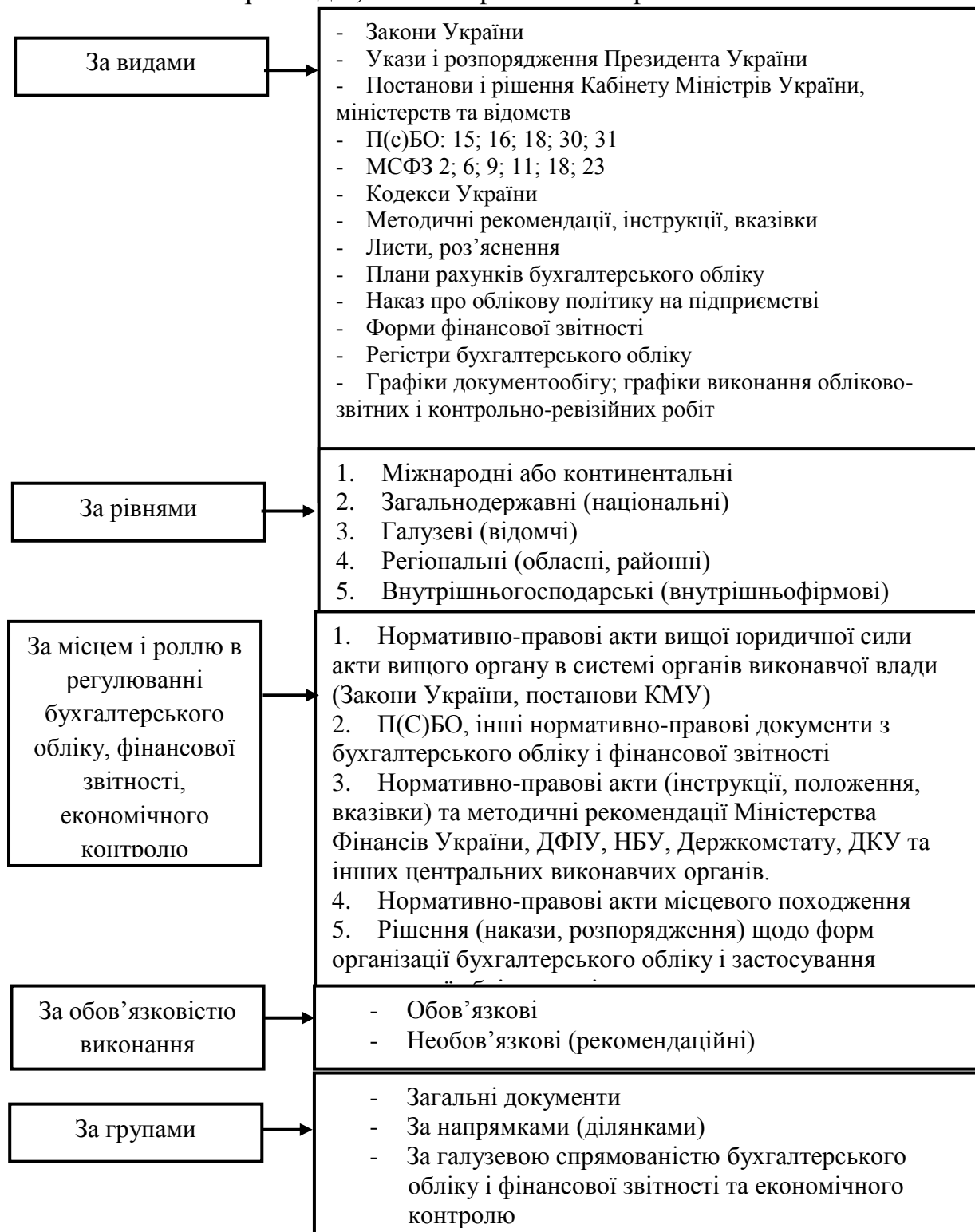
Проте нормативно-правова база економічного контролю, реформована тільки в частині аудиторського контролю, інші частини залишені без змін.

Підтримуємо думку Н.І. Петренка та О.В. Філозопа, які впевнені, що внутрішньому аудиту на великих підприємствах України не опиратись лише на міжнародне законодавство. Необхідно вдосконалити національну нормативно-правову базу, яка б задовольняла вітчизняні особливості раціонального ведення підприємницької діяльності.

На наш погляд, нормативно-правова база економічного контролю в Україні не широко розглядається, на відміно від нормативно-правової бази фінансової звітності. Отже, потрібно зауважити, що у нас на даний час найвищий державний рівень повільним темпом викорінює систему корупції, яка формувалась на протязі довгих років та певною мірою зростає зацікавленість у ефективному і якісному державному економічному контролі, тому що це створить стимул для побудови могутньої держави.

За нашими спостереженнями на даний момент існує потреба у покращенні та збільшенні ефективності системи державного фінансового контролю, розвитку громадського контролю на новому етапі, тобто здійсненні контролю за дотриманням послідовності здійснення реформ у сфері економіки та відсотком їх виконання, поліпшення умов шляхом зростання витрат на проведення оптимізації структури внутрішньогосподарського контролю і підтримки його в належному стані протягом.

Ураховуючи різні підходи, які існують на даний час, з метою покращення ефективності управління доходами та витратами підприємства, на основі поєднання усіх висунутих тверджень необхідно використовувати такий оптимальний розподіл, який зображений на рис. 1.9.



**Рис. 1.9. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами та доходами підприємства**



Отже, даний розподіл, який наведений на рисунку 1.9. дозволить забезпечити необхідне нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів, що є потрібною умовою такої організації обліку та контролю на підприємствах, яка приносить ефект. Без цього забезпечення підприємство приречене на великі штрафи, пені, що призведе до банкрутства.

Головним недоліком обліку витрат і доходів підприємства виступає проблема формування єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами суб'єкта господарювання. Ще однією не менш важливою проблемою є проблема рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства, що стосується його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю враховуючи мету та завданням відповідного підприємства.

Для покращення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств та одержання потрібного результату від їх використання ми пропонуємо виконати поставлені завдання:

1. Забезпечити проведення повної інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, які мають зв'язок з обліком і контролем витрат та доходів для того, щоб виявити повторення пунктів даних актів та непередбачених ситуацій.

2. Створити та оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування щодо доходів і витрат, які виникли протягом звітного періоду.

3. Головні бухгалтери, аудитори та ревізори повинні вести робочі записи щодо неоднозначних моментів у нормативно-правових актах та ділитися з іншими особами сформованими висновками через фахові бухгалтерські видання.

## Висновки до розділу 1

На основі проведеного нами дослідження економічного змісту, визнання і класифікації понять доходів та витрат можна зробити наступні висновки:

1. Витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання. За підсумками вивченої літератури можна сформулювати такі підходи, які стосуються даного поняття:

- за бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

- згідно економічного змісту витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів.

Дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

2. В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками. Дотримуючись вимог національних і міжнародних стандартів у ТЗОВ „Поділля” застосовує наступні ознаки для класифікації витрат: за центрами відповідальності; за видами продукції, робіт, послуг; за єдністю складу витрат; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу виробництва на рівень затрат; за визначенням відношення до собівартості продукції; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за відношенням витрат до процесу виробництва; за економічним змістом.

За бухгалтерським підходом доходи класифікують за такими ознаками: за видами діяльності; за видами продукції; за ринками збуту; за віднесенням

до звітних періодів; за валютою отримання доходу; за формою розрахунку; на напрямками використання активів; для оподаткування. Для потреб управління існують наступні ознаки: за можливістю отримання; за методом визнання; за можливістю управління; за способами отримання; за формою отримання; за можливістю планування; за сутністю; за джерелом отримання; за типом господарських операцій; за господарськими сегментами; за біологічними складовими; за рівнем формування; за ступенем керованості.

3. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої та представницької, а також Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

## РОЗДІЛ II

### ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 1.1. Порядок формування і організація обліку доходів та витрат від операційної діяльності

Розкриття методики обліку доходів та витрат, її організації та критеріїв визначеності демонструє фундаментальну проблему сучасної теорії обліку.

Дохід існує у вигляді потоку грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманих від продажу продукції, товарів, робіт та послуг.

За певними групами класифікуються доходи переслідуючи мету визнання доходу та визначення його суми в обліку. Розрізняють дохід від реалізації продукції, товарів, інших активів; надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичним особами, результатом яких є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Суми податку на додану вартість, інших податків та обов'язкових платежів, які перераховуються до бюджету; суми попередньої оплати продукції, суми авансу в рахунок оплати продукції; суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це зазначено в договорі; надходження, що належать іншим особам не визнаються доходами.

Для відображення доходів від реалізації продукції, робіт і послуг призначений рахунок 70 „Доходи від реалізації”, який включає такі субрахунки: 701 „Дохід від реалізації готової продукції”; 702 „Дохід від реалізації товарів”; 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”; 704 „Вирахування з доходу”; 705 „Перестраховання”.

За кредитом рахунків 701 – 703 відбувається збільшення доходу. За дебетом сума непрямих податків, а саме: акцизний податок, податок на додану вартість; суми, які отримує підприємство на користь комітента, принципала; списання доходів на фінансові результати. На субрахунку 704 за дебетом показується сума наданих після дати реалізації знижок покупцем,

вартість поверненої покупцем продукції або товарів та інші суми, що підлягають відчисленню з доходу. За кредитом субрахунку відображають списання дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Таблиця 2.1

### Відображення в обліку операцій з надання знижок

№ пор	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	Відпущена продукція покупцю	18000	361	701
2	Відображена сума ПДВ	3000	701	641
3	Надана покупцю знижка в розмірі 5 % від вартості реалізованої продукції (18000 x 5%)	900	704	361
4	ПДВ від суми знижки (900 : 6)	150	704	641
5	Списаний дохід від реалізації продукції на фінансовий результат	15000	701	791
6	Списано вирахування з доходу на фінансовий результат	750	791	704

Інші операційні доходи включають доходи операційної діяльності, які одержані у звітному періоду, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для цього призначений рахунок 71 „Інший операційний дохід”. За кредитом рахунку демонструється збільшення, тобто визнання доходу, а за дебетом сума податку на подану вартість, інших податків і зборів та списання доходу на фінансові результати.

Рахунок 71 має десять субрахунків: 710 „Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”; 711 „Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”; 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”; 713 „Дохід від операційної оренди активів”; 714 „Дохід від операційної курсової різниці”; 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки”; 716 „Відшкодування раніше списаних активів”; 717 „Дохід від списання кредиторської заборгованості”; 718 „Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”; 719 „Інші доходи від операційної діяльності” [98, с. 12].

Таблиця 2.2

## Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів

№ пор.	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Перевищення фактичних доходів від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесеною протягом року	Бухгалтерська довідка	23	710
2	Реалізовані інші оборотні активи, тобто виробничі запаси, МШП, необоротні активи, які переведені у склад оборотних активів	Накладна, товарно-транспортна накладна, касові ордери	377 30	712 712
	На суму ПДВ	Податкова накладна	712	641
3	Відображений дохід від операційної оренди	Бухгалтерська довідка, акт приймання-передачі робіт (послуг), виписка банку	377 311	713 714
		Виписка банку	311	715
4	Визнані боржником та одержані штрафи, пені, неустойки за порушення господарських договорів	Виписка банку	311	715
5	Відображений дохід від відшкодування раніше списаних активів: - відображення заборгованості винної особи щодо відшкодування збитку (нестач, втрати товарно-матеріальних цінностей)  - відновлено раніше списану безнадійну дебіторську заборгованість	Бухгалтерська довідка, яка складається на основі акту про результат інвентаризації, заяви працівника, рішення суду Бухгалтерська довідка	375	716
			716	641
			716	642
36	716			
6	Списана кредиторська заборгованість після закінчення строку позовної давності	Бухгалтерська довідка	63, 68	717
7	Безоплатно одержані оборотні активи:  - виробничі запаси, МШП, грошові кошти	Договір про безоплатну передачу активів, документи на їх оприбуткування	20,22, 311	718

1	2	3	4	5
8	Відображено дохід від цільового фінансування: - на покриття витрат операційної діяльності протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати відповідно до умов цільового фінансування	Бухгалтерська довідка	48	718
	- для компенсації витрат або збитків, яких зазнало підприємство та для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання	Повідомлення (авізо)	377	718
9	Відображені інші доходи від операційної діяльності, а саме оприбутковано лишки товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, які були виявлені при інвентаризації	Акти про результат інвентаризації, документи на оприбуткування активів	20, 22, 23, 26, 28,30	719
10	Списано інший операційний дохід на фінансові результати		71	791

Підставою для відображення доходів від основної діяльності є накладні на відпуск продукції (товарів), акти приймання-передачі робіт (послуг) та податкові накладні.

Використовують різні первинні документи для оформлення операції залежно від каналів та способів реалізації і видів продукції.

Матеріальні цінності відпускаються на сторону підприємствам за допомогою спеціальних форм товарно-транспортних накладних (ТТН). Вони є одночасно підставою для списання матеріалів у продавця і оприбуткування їх у покупця.

Продавець виписує ТТН у чотирьох примірниках. Перший примірник із підписом водія залишається у пункті відправки, а другий, третій і четвертий, які завірені підписом та печаткою вантажовідправника, вручаються водієві-експедиторові. Його завдання полягає у тому, щоб доставити вантаж за призначенням, здати його одержувачу та залишити йому другий примірник ТТН. Продавцю повертається третій і четвертий примірник ТТН з відміткою про приймання вантажу, а потім третій

примірник потрапляє в пункт відправлення продукції або в бухгалтерію, а четвертий передають водієві для того, щоб підтвердити обсяг перевезень вантажів і розрахунок оплати праці за виконану роботу. Разом з подорожнім листом водій здає цей примірник ТТН.

В товарно-транспортних накладних зазначають назву продукції, її кількість та якісні показники. Використовують спеціальні форми Товарно-транспортних накладних для різноманітних видів продукції через те, що вони мають специфічні показники якості. Для сільськогосподарських підприємств застосовують законодавчо затверджені форми ТТН: Товарно-транспортна накладна на відправку-прийняття сільськогосподарської продукції (зерно, насіння олійних культур та трав) (форма № 1 с.г. зерно); Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання тварин і птиці (форма № 1 с.г. тварини); Товарно-транспортна накладна на відправку-прийом молока і молочних продуктів (форма № 1 с. г. мол. сировина); ТТН (форма № 1 тп-буряк).

Вказані накладні підлягають обліку як бланки суворої звітності.

Приймаючи продукцію, покупці роблять відповідні відмітки на ТТН і видають продавцям приймальні квитанції, які є підставою для відображення нарахування платежів за відправлену продукцію, кількості та якості проданої продукції в натуральній та заліковій масі.

Первинним документом обліку затрат технологічних матеріалів, тобто насіння, добрив, засобів захисту рослин виступає „Накладна (внутрігосподарського призначення)”. Її виписує агроном на одержання бригадиром визначеної кількості технологічних матеріалів та зазначаються напрями їх використання та відповідні облікові об’єкти. Затрати відповідних матеріалів відображаються на підставі накладної на рахунку 23 „Виробництво”. Акт про затрату технологічних матеріалів рослинництва (насіння, добрив, засобів захисту рослин)також використовується. Агроном може попередньо скласти лімітно-забірні відомості на насіння, добрива, гербіциди для всіх бригад, які потім потрапляють на затвердженнядо



керівника господарства. Накладні виписуються згідно із відомостями, які представлені у вигляді первинних документів для відображення в обліку витрат, які виникли.

Роботи та послуги, які були надані бригаді, обліковуються бухгалтеріями чи спеціалістами відповідних підрозділів, тобто автомобільних вантажних парків та служб електро- й газопостачання. Кількість послуг, яка є затверджена підписом у первинних документах наводиться у накладній, тракторна бригада на підставі якої показує вартість робіт та послуг на рахунках 23 і 91. Єдиним документом на обсяг і вартість послуг електро- й газопостачання, послуг зернотоку господарства виступає накладна. В реєстрі довільної форми вказуються обсяги послуг, які є погодженими з керівництвом бригади до часу її складання.

Фахівець з охорони праці або керівництво профспілкової організації повинно скласти поіменні списки для видачі спецодягу працівникам згідно чинних норм. Отримує її бригадир з центрального складу за накладною, яка підтверджує віднесення витрат на рахунок 23 „Виробництво”.

Якщо продукція реалізовується окремим працівникам та просто фізичним особам із складів за готівку використовують накладні та прибуткові касові ордери (форма № КО-1).

В складі операційних витрат виділяють дві основні групи, які зображені на рисунку 2.1. До них відносять:

- витрати, які включаються у виробничу собівартість продукції. До витрат даної групи відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати;
- витрати, які не включаються у виробничу собівартість продукції. Витрати другої групи містять адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Склад витрат зображено на рисунку.



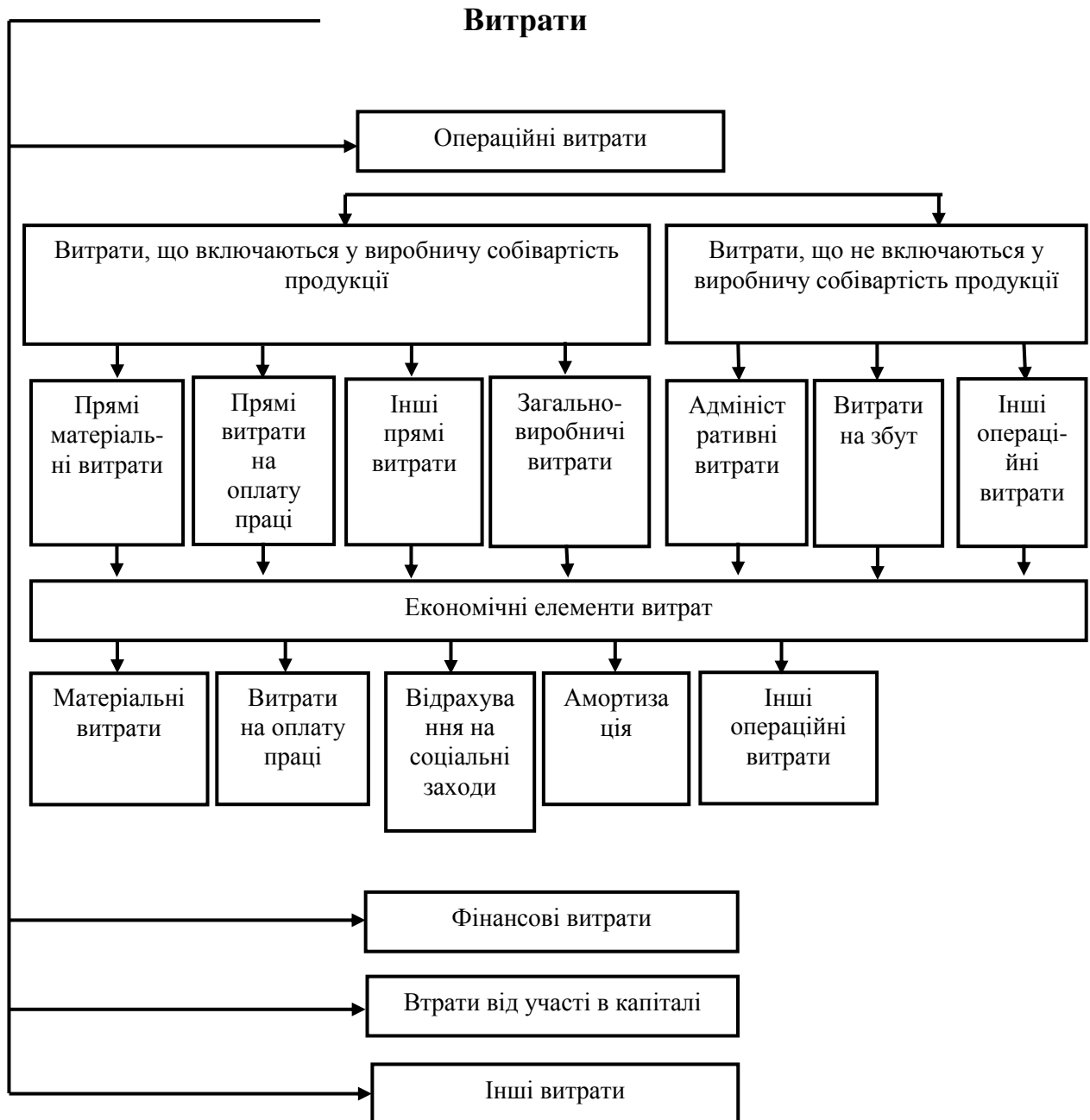


Рис. 2.1. **Склад витрат** [97]

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати можливо одразу під час їх виникнення віднести до конкретного об'єкта обліку, а непрямі можна віднести на об'єкти обліку шляхом розподілу за встановленим порядком.

Прямі витрати включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати на оплату праці складаються з заробітної плати та інших виплат працівникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг та можуть безпосередньо бути віднесені до кожного об'єкта витрат.

За дебетом рахунку 23 „Виробництво” накопичуються всі витрати які понесені для виробництва, заробітна плата робітників, які зайняті основним виробництвом, амортизація виробничого приміщення, загальновиробничі витрати, що віднеслися на собівартість виробленої продукції та сума незавершеного виробництва, а по кредиту відображається сума випущеної готової продукції та сума відходів виробництва. Рахунок 23 „Виробництво” призначений для обліку витрат, які понесені на протязі місяця і склали виробничу собівартість всієї виробленої продукції.

Інші прямі витрати включають усі інші виробничі витрати, які також можна віднести до конкретного об'єкта витрат, до них відносяться амортизація, відрахування на соціальні заходи, плати за оренду земельних і майнових паїв.

До непрямих витрат відносять загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати.

Загальновиробничі витрати включають:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць);

б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

в) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

д) витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

е) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

є) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

ж) витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

з) інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, тобто годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До адміністративних відносяться загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, а саме:

а) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати);

б) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

в) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

г) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна);

д) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс);

є) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

ж) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

з) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

и) інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

а) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

б) витрати на ремонт тари;

в) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

г) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

д) витрати на передпродажну підготовку товарів;

е) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

є) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

ж) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;

з) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

и) витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

і) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

ї) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

а) витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”;

б) собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

в) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

г) втрати від операційної курсової різниці;

д) втрати від знецінення запасів;

е) нестачі й втрати від псування цінностей;

є) визнані штрафи, пеня, неустойка;

ж) витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

з) інші витрати операційної діяльності.

Рахунок 90 „Собівартість реалізації” призначений для нагромадження інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. При відображенні собівартості реалізованої продукції, товарів (без торгових націнок), робіт і послуг, роблять запис: дебет рахунка 90 і кредит рахунків 21 „Поточні біологічні активи”, 23 „Виробництво”, 26 „Готова продукція”, 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”, 28 „Товари”. Списання собівартості реалізованої продукції на фінансові результати: дебет рахунка 79 „Фінансові результати” і кредит рахунка 90 „Собівартість реалізації”.

На рахунку 91 „Загальновиробничі витрати” обліковують загальновиробничі витрати, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Підприємства торгівлі рахунок 91 не застосовують. Загальновиробничі витрати відносять в дебет рахунка 91 з кредита різних рахунків залежно від виду витрат, а саме: 13 „Знос (амортизація) необоротних активів”, 20 „Виробничі запаси”, 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 65 „Розрахунки застрахування”, 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” та інші. При віднесенні загальновиробничих витрат на виробництво у порядку їх

розподілу – дебет рахунка 23 „Виробництво” і кредит рахунка 91 „Загальновиробничі витрати”.

На рахунку 92 „Адміністративні витрати” відображають загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. По дебету рахунка 92 відображають витрати з кредита різних рахунків, а по кредиту рахунка 92 списують адміністративні витрати на фінансові результати в дебет рахунка 79 „Фінансові результати”.

На рахунку 93 „Витрати на збут” обліковують витрати, пов’язані із збутом продукції, товарів, робіт і послуг. По дебету рахунка 93 відображають суми визнаних витрат на збут, а по кредиту – їх списання на фінансові результати в дебет рахунка 79 „Фінансові результати”.

На рахунку 94 „Інші витрати операційної діяльності” обліковують витрати операційної діяльності крім тих, що відображають по рахунках 90, 91, 92, 93. За дебетом рахунка 94 відображають суми визнаних інших витрат операційної діяльності, а по кредиту – їх списання на фінансові результати в дебет рахунка 79 „Фінансові результати”.

Важливого значення при обліку матеріальних цінностей набуває спосіб оцінки цих цінностей. Коли існують різні ціни на однакові матеріали, тоді матеріальні цінності варто обліковувати в єдиних цінах, проте виділяючи транспортно-заготівельні та інших витрати, які є пов’язаними з придбанням і зберіганням цих матеріалів. Найбільш поширеним методом обліку, що використовується на складах і в коморах екартково-документальний метод обліку матеріальних цінностей. На основі первинних даних відбувається фактичний облік наявності і руху матеріальних цінностей, та вони фіксуються у типових формах первинних документів, або у нагромаджувальних відомостях.

Дані, що стосуються кількості реалізованої продукції за її конкретними видами узагальнюються в „Звітах про рух матеріальних цінностей” (форма № ЖН-13), а щодо реалізованих тварин містяться у „Звітах про рух тварин і



птиці на фермі” (форма № ПБАСГ-13). Дані звіти матеріально відповідальні особи наприкінці місяця відправляють у бухгалтерію даного підприємства.

„Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів”, „Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів” складають на підставі відповідних первинних документів по реалізації продукції. Опираючись на дані реєстрів наприкінці місяця складають „Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів”. Дані, що зібрані за видами реалізованої продукції та напрямками реалізації починаючи з початку року збираються у „Книзі аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів”, де відображають інформацію щодо реалізації продукції починаючи з початку року, що потрібна для складання звітності.

Облік операційних витрат за рахунками 91, 92, 93 ведуть у Журналі-ордері № 5 В с.г., а за рахунками 90, 94 у Журналі-ордері №5 Г сг. Кредитові обороти рахунків 71, 92, 93, 94 в кінці звітного періоду з відповідних Журналів-одерів переносять у Головну книгу.

Аналітичний облік за рахунками 70 та 71 проводиться у аналітичних даних до Журнала-ордера № 6 с.г. та Відомості № 6.7. с. г., де облік ведуть за видами доходів. В аналітичних даних доходи відображають за дебетом і кредитом рахунків 70, 71 і з початку року до звітного місяця та за звітний місяць.

## 2.2. Організація обліку доходів і витрат від фінансової і іншої діяльності

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями, проте не враховуючи фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 „Фінансові витрати”.

На рахунку 95 „Фінансові витрати” обліковують витрати фінансової діяльності підприємства, а саме: сплата відсотків за користування кредитами, витрати по випуску та обігу власних цінних паперів, відсотки по фінансовому лізингу. Нарахування відсотків за кредит: дебет рахунка 95 і кредит рахунка 68 „Розрахунки за іншими операціями” (субрахунок 684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”). Списання фінансових витрат відбувається за проводкою: дебет рахунка 79 і кредит рахунка 95.

Рахунок 95 має два субрахунки:

- 951 „Відсотки за кредит”;
- 952 „Інші фінансові витрати”.

На субрахунку 951 ведуть облік витрат, які пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 обліковують витрати, що пов'язані із залученням позикового капіталу, а саме витрати, що пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами фінансового лізингу (табл. 2.3).

На рахунку 96 „Втрати від участі в капіталі” обліковують втрати від знецінення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. Зменшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання збитків дочірними підприємствами: дебет рахунка 96 і кредит рахунка 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”. Списання втрат від участі в

капіталі: дебет рахунка 792 „Результат фінансових операцій” і кредит рахунка 96.

Таблиця 2.3

### Облік фінансових витрат

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом	951 „Відсотки за кредит”	684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”
З поточного рахунку сплачено банку відсотки за користування кредитом	684 „Розрахунки за нарахованими відсотками”	311 „Поточні рахунки в національній валюті”
Відображено премію за придбаною фінансовою інвестицією	952 „Інші фінансові витрати”	14 „Довгострокові фінансові інвестиції», 35 „Поточні фінансові інвестиції”
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 „Результат фінансових операцій”	95 „Фінансові витрати”

На рахунку 97 „Інші витрати” обліковують витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, крім фінансових витрат, але не пов’язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, а саме: балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій, балансова вартість реалізованих необоротних активів та витрати по їх реалізації, втрати від зміни курсу гривні до іноземної валюти, сума знецінених необоротних активів і фінансових інвестицій. Зазначені витрати відображають по дебету рахунка 97 з кредита рахунків 10 „Основні засоби», 11 „Інші необоротні матеріальні активи», 12 „Нематеріальні активи», 14 „Довгострокові фінансові інвестиції», 16 „Довгострокові біологічні активи», 65 „Розрахунки за страхуванням», 66 „Розрахунки за виплатами працівникам». По кредиту рахунка 97 показують надходження коштів та списання витрат в кореспонденції з дебетом рахунків 30 „Готівка», 31 „Рахунки в банках», 70 „Доходи від реалізації», 79 „Фінансові результати».

Фінансові доходи – це доходи, які отримало підприємство у звітному році від здійснення фінансових інвестицій, фінансової оренди та інших

фінансових операцій. Облік фінансових доходів ведуть на рахунках 72 „Дохід від участі в капіталі” і 73 „Інші фінансові доходи”.

На рахунку 72 „Дохід від участі в капіталі” обліковують доходи, які отримуються від асоційованих, дочірніх або спільних підприємств і облік яких ведеться методом участі в капіталі. За кредитом рахунку показується отримання доходу, а за дебетом відображають списання для того, щоб закрити рахунок 79 „Фінансові результати”. Інструкцією № 291 до рахунку 72 „Дохід від участі в капіталі” передбачено такі субрахунки:

- 721 „Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”;
- 722 „Дохід від спільної діяльності”;
- 723 „Дохід від інвестицій в дочірні підприємства” [36, с. 112].

При відображенні доходів від участі в капіталі записують такі бухгалтерські проведення: на суму одержаних доходів: дебет 14 та кредит 72; списання одержаного доходу на фінансовий результат – дебет 72 та кредит 792.

На рахунку 73 „Інші фінансові доходи” зображаються доходи, одержані у вигляді дивідендів і відсотків від здійснення фінансових інвестицій, які не обліковуються за методом участі в капіталі, доходи від фінансової оренди, інші доходи від фінансових операцій. За видами операцій ведеться облік на рахунках доходів за їх видами.

Рахунок 73 має три субрахунки: 731 „Дивіденди одержані”; 732 „Відсотки одержані”; 733 „Інші доходи від фінансових операцій”.

На субрахунку 731 міститься інформація про дивіденди від інших підприємств, але які належать підприємству від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними. Суму нарахованих дивідендів записують за допомогою бухгалтерського запису: дебет 373 та кредит 731.

Субрахунок 732 формує інформацію про одержані доходи, які складаються з відсотків за облігаціями чи цінними паперами, які є придбаними від фінансової оренди, за збереження коштів на поточних

рахунках. Суму нарахованих і отриманих відсотків відображають бухгалтерською проводкою: дебет 373, 311 і кредит 732.

Таблиця 2.4

### Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів

№ пор.	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспондуючі рахунки	
			Д-т	К-т
1	Реалізовані фінансові інвестиції	Акт приймання-передачі. Виписка банку	377	741
			311	741
2	Відновлена корисність необоротних активів	Бухгалтерська довідка	10,11, 12, 14	742
3	Одержаний дохід від не операційної курсової різниці: - з монетарних активів, які використовуються в іншій звичайній діяльності при зростанні курсу іноземної валюти; із зобов'язань, які виникають в ході іншої звичайної діяльності при зниженні курсу іноземних валют	Бухгалтерська довідка	312, 36, 37	744
			502, 512	744
4	Визнаний дохід у сумі нарахованої амортизації: з безоплатно одержаних необоротних активів; придбаних (створених) за рахунок цільового фінансування	Бухгалтерська довідка	424	745
			69	745
5	Списана кредиторська заборгованість, що не утворена в ході операційної діяльності, щодо якої пройшов строк позивної давності	Бухгалтерська довідка	63,68	746
6	Оприбутковані матеріальні цінності від ліквідації основних засобів	Накладна	20	746
7	Списані інші доходи на фінансові результати		74	793

Сума перевищення номінальної вартості над вартістю придбаних фінансових інвестицій, тобто сума дисконту, які придбані до погашення та інші фінансові доходи відображається на рахунку 733: дебет 35,14 та кредит 733.

На загальну суму отриманих інших фінансових доходів в кінці звітного періоду закривається рахунок, про що засвідчує запис: дебет 73 і кредит 792.

Рішення зборів засновників про розподіл прибутку і нарахування дивідендів, бухгалтерські довідки, основою яких є здійснені розрахунки, що служать підставою для відображення інших фінансових доходів. За об'єктами інвестування ведеться аналітичний облік фінансових доходів.

Рахунок 74 „Інші доходи” призначений для обліку доходів, які появляються в процесі звичайної діяльності, проте не є пов'язаними з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 відображається збільшення або отримання доходу, а за дебетом – сума ПДВ і списання доходу на фінансові результати, для того щоб закрити рахунок.

Аналітичний облік за фінансовими доходами та іншими доходами ведеться за об'єктами інвестування у аналітичних даних до Журналу-ордера № 6 с.-г., а облік фінансових витрат та інших витрат ведуть у Журналі-ордері 5 Г с.-г.

### **2.3. Особливості формування та облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств**

Облік фінансових результатів проводять за видами діяльності та видами здійснених операцій.

За видами діяльності фінансові результати виділяють прибуток (збиток) від звичайної діяльності, а також від надзвичайних подій.

На нашу думку, звичайна діяльність – це яка-небудь діяльність конкретного підприємства та відповідні операції, які появляються після здійснення цієї діяльності або відповідно її забезпечують.

Виробництво і реалізація продукції (робіт, послуг), розрахунки з постачальниками і покупцями, працівниками, банківськими установами слугує прикладом звичайної діяльності. Операції, як переоцінка активів,

списання знецінених запасів, курсові різниці, які виникають з валютними операціями, економічні санкції за порушення договірних зобов'язань або податкового законодавства відносять як супутні до звичайної діяльності.

В складі звичайної діяльності виділяють операційну та іншу, яка в свою чергу включає інвестиційну і фінансову діяльність. Основна діяльність підприємства та інші види діяльності, які не відносять до інвестиційної або фінансової діяльності.

Основна діяльність – це діяльність, яка безпосередньо пов'язується з виробництвом або реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг, що становить основну ціль виникнення підприємства та створює умови забезпечення основної частини його доходу. Прикладом є підприємства основна діяльність яких передбачає закупівлю виробничих запасів, виробництво та реалізація готової продукції. За загальними функціями витрати, які нерозривно зв'язані з основною діяльністю поділяють на стадії виробництва, збуту та реалізації. Вони знайшли своє місце на таких рахунках, як 23 „Виробництво”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності в План рахунків міститься рахунок 79 „Фінансові результати”, який ведеться за субрахунками:

791 „Результат операційної діяльності”,

792 „Результат фінансових операцій”,

793 „Результат іншої звичайної діяльності”.

По кредиту рахунка 79 „Фінансові результати” та його субрахунків показують суми закриття рахунків обліку доходів, які встановлено за порядком, а по дебету відображаються суми в стані закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток, яка є належною.

На кредиті субрахунка 791 „Результат основної діяльності” підприємства міститься сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності, яка кореспондує з

дебетом рахунків: 70 „Доходи від реалізації” та 71 „Інший операційний дохід”.

Підходячи до закінчення звітнього періоду враховуючи порядок закриття рахунків на дебет субрахунка 791 „Результат операційної діяльності” проводять списання:

- собівартості реалізованої готової продукції, товарів, послуг з кредита рахунка 90 „Собівартість реалізації”;
- адміністративних витрат з кредита рахунка 92 „Адміністративні витрати”;
- витрат на збут з кредита рахунку 93 „Витрати на збут”;
- інших витрат операційної діяльності з кредита рахунку 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Сальдо рахунку 792 і 793 при його закритті списується на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Це сальдо становить суму чистого прибутку (кредитове) або збитку (дебетове). Обчислена сума повинна дорівнювати сумі чистого прибутку (збитку) яка розрахована у фінансовій звітності „Звіт про фінансові результати” (форма №2) за квартал, півріччя, 9 місяців, рік.

Отримана інформація за дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» узагальнюється при журнальній формі обліку у Журналі №5 (№5А), а при журнально-ордерній формі обліку – у Журналі-ордері №10/1, а за кредитом: відповідно у Журналі №6, Журналі-ордері №15.

Отже, фінансовий результат діяльності підприємства дає характеристику основним показникам прибутку або збитку. Головною метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку. Формування власного капіталу, проведення фінансування інвестицій, забезпечення додержання забезпечення зобов’язань перед бюджетом, платоспроможності підприємства несе залежність від величини отриманого прибутку.

Аграрні підприємства повинні в складі доходу, який надходить від реалізації продукції включати доходи, які одержано внаслідок первісного



визнання продукції і поточних біологічних активів, операції з дооцінки до справедливої вартості поточних біологічних активів на конкретну дату балансу. Стаття „Собівартість реалізації” містить втрати сільськогосподарських підприємств від первісного визнання продукції і поточних біологічних активів, операції з уцінки поточних біологічних активів на дату балансу до справедливої вартості.

Результати переоцінки, втрата корисності, вибуття довгострокових необоротних активів, що входять до доходів та витрат інвестиційної діяльності, які обліковують на рахунках 74 „Інші доходи” (стаття 2240) та 97 „Інші витрати” (стаття 2270) згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби”, П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”, П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції” [42, с. 34-35].

Довгострокові біологічні активи, які обліковуються за первісною вартістю, визначають фінансові результати інвестиційної діяльності, а ті, які обліковуються за справедливою вартістю складають фінансовий результат іншої операційної діяльності. Доходи від реалізації біологічних активів, зміни вартості на дату балансу, втрата корисності відображується на рахунку 710 „Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. На субрахунку 940 „Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” обліковують собівартість реалізованих довгострокових активів, які оцінюють за справедливою вартістю, втрати від зміни вартості, зменшення їх корисності [25, с. 204].

Операції за вказаними довгостроковими біологічними активами взагалі не формують фінансові результати інвестиційної діяльності, а включаються в операційну діяльність, а це протиставляє міжнародні положення класифікації доходів і витрат за видами діяльності.

Таблиця 2.5

**Структура звіту про фінансові результати ТЗОВ „Поділля”  
за 2012 -2014 роки**

Показники	2012 р.		2013 р.		2014 р.		Відхилення 2014 р. до 2012 р.		Відхилення 2014 р. до 2013 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	(+,-)	%	(+,-)	%
Доход (виручка) від реалізації продукції	12498	100	21766	100	20655	100	8157	х	-1111	х
Податок на додану вартість	2069	16,5	3627	16,6	3298	15,9	1229	-0,6	-329	-0,7
Собівартість реалізованої продукції	9321	74,6	14293	65,6	14502	70,2	5181	-4,4	209	4,6
Валовий прибуток	1108	8,9	3846	17,6	2855	13,8	1747	4,9	-991	-3,8
Адміністративні витрати	218	1,7	281	1,3	383	1,8	165	0,1	102	0,5
Інші витрати	-	-	-	-	190	0,9	190	0,9	190	0,9
Інші операційні доходи	990	8	2479	11,4	994	4,8	4	-3,2	-1485	-6,6
Прибуток від операційної діяльності	1479	11,8	5257	24,1	3370	16,3	1891	4,5	-1887	-7,8
Інші доходи	-	-	-	-	164	0,8	164	0,8	164	0,8
Фінансові витрати	10	0,08	220	1,01	100	0,5	90	0,42	-120	-0,51
Прибуток до виплати відсотків і податків	1469	11,7	5037	23,1	3244	15,7	1775	4	-1793	-7,4
Податок на прибуток	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток	1469	11,7	5037	23,1	3244	15,7	1775	4	-1793	-7,4

Перевагою користі включення доходів і витрат іншої операційної діяльності за операціями із довгостроковими із довгостроковими біологічними активами, які є оціненими за справедливою вартістю є те, що на них не нараховують амортизацію. Капітальні інвестиції є основним джерелом

відтворення активів, як і вилучаються із засобів підприємства на термін більше року або одного операційного циклу.

За рахунками класів 7 „Доходи і результати діяльності” та 9 „Витрати діяльності” формують Звіт про фінансові результати. Розглянемо структуру звіту ТзОВ „Поділля” с. Стриївка.

За даними табл. 2.5. можна спостерігати за зміною величини валового прибутку та собівартості реалізованої продукції. Так, видно, що собівартість реалізованої продукції у 2014 р. зросла на 209 тис. грн.(4,6%) проти 2013 р. та зменшилась на 5181 тис. грн. (4,4%) від 2012 р, а валовий прибуток зменшився на 991 тис. грн. (3,8%) порівняно з 2013 р. та зріс на 1747 тис. грн. (4,9%) порівняно з 2012 р. За рахунок таких чинників зменшилась величина валового прибутку у 2014 р. порівняно з 2013 р.: зростання адміністративних витрат на 102 тис. грн. (0,5%), зменшення суми ПДВ на 329 тис. грн. (0,7%) та збільшення інших витрат на 190 тис. грн. (0,9%), хоча в даній ситуації сталось збільшення інших доходів на 164 тис. грн. (0,8%), проте зменшилась величина прибутку від основної діяльності на 1887 тис. грн. (7,8 %). Чистий прибуток у цілому зменшився на 1793 тис. грн. (7,4%) та зменшились фінансові витрати на 120 тис. грн. (0,51%).

Таблиця 2.6

### Витяг із звіту про рух коштів ТзОВ „Поділля” за 2012 – 2014 роки

Показники	2012 р.			2013 р.			2014 р.		
	над- ходж.	вида- тки	Пито- ма вага 2012 %	над- ходж.	вида- тки	Пито- ма вага 2013 р. %	над- ходж.	вида- тки	Питома вага, %
1. Рух коштів у результаті операційної діяльності Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	1469	-		5037	-		3244	-	
Коригування на: амортизацію	1495	-		2141	-		3450	-	

необоротних активів									
Збільшення (зменшення) забезпечень	-	-		-	-		-	-	
Збиток (прибуток) від не операційної діяльності	-	-		-	-		-	-	
Витрати на сплату відсотків	-	10		-	220		-	100	
Прибуток до зміни в складі операційних оборотних активів активах	2954	-		6958	-		6594	-	
Зменшення (збільшення) оборотних активів	-	5723		2398	-		-	10492	
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	701	-		164	-		1567	-	
Кошти від операційної діяльності	-	2769		9356	-		-	3898	
Сплачені податки на прибуток	-	-		-	-		-	-	
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	463	-	19,9	1020	-	63,1	566	-	20,7
2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності Придбання: Фінансових інвестицій	x	-		x	-		x	-	
Необоротних активів	x	1165		x	415		x	1590	
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	x	1165	50,04	x	415	25,7	x	1590	58,1
3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності Отримані позики	700	x		1822	x		2379	x	
Погашення позик	x	-		x	1713		x	1700	

Інші платежі	х	-		х	220		х	-	
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	700	х	30,06	х	181	11,2	597	х	21,2
Чистий рух коштів за звітний період	х	2		424	х		х	445	
Залишок коштів на початок року	24	х		22	х		446	х	
Залишок коштів на кінець року	22	х		446	х		1	х	

Проаналізувавши дані табл. 2.6 можна зробити підсумок про те, що операційна діяльність підприємства у 2014 році становила 20,7% від усього руху коштів, що на 0,8% більше 2012 року та на 42,4% менше 2013 року. Найбільшу питому вагу займає питома вага інвестиційної діяльності та становить 58,1%, що на 8,06% більше за 2012 р. та на 32,4% більше за 2013 р. За рахунок отриманої позики в 2014 р. – 2379 тис. грн. зросла фінансова діяльність на 10% порівняно з 2013 роком. Рух коштів у цілому зменшився на 1919 тис. грн. порівняно з попереднім роком та на 407 тис. грн. порівняно з 2012 р. при чому не спостерігається витрачення коштів на надзвичайну діяльність протягом усіх цих років.

Варто зауважити, що ТзОВ „Поділля” є одним із розвинених сільськогосподарських підприємств Збарзького району Тернопільської області.

## **2.4. Порядок формування показників фінансової звітності доходів і витрат сільськогосподарських підприємств**

Принцип періодичності є одним із головних принципів обліку, який надає можливість поділити на визначені періоди діяльність підприємства, щоб визначити його фінансовий результат. Звітним періодом виступає календарний рік, також існують проміжні періоди – квартали.

Результати роботи підприємства на практиці обраховують кожного місяця. На підприємстві залежно від одержаного фінансового результату розраховують податок на прибуток, проводять аналіз показників ефективності діяльності та планування напрямків діяльності та їх обсягу, коригують роботу підприємства у даному періоді. Всі ці заходи дозволяють виявити можливі прорахунки, прибутковість підприємства або ризик неотримання рентабельності підприємства, який може виникнути.

Сільськогосподарські підприємства подають річну фінансову звітність до 20 лютого 2014 р. Підприємства, які входять до сфери управління Міністерства аграрної політики та продовольства України подають звітність через свої вищестоящі органи управління: Мінагрополітики, органам державної статистики, іншим органам на користувачам згідно із положеннями законодавства України.

Календарний рік є звітним періодом, за яким складається річна фінансова звітність. Перший звітний період нового підприємства може бути меншим за дванадцять місяців, проте ні в якому разі не може бути п'ятнадцять місяців. Період, який охоплює термін з початку року до часу ліквідації підприємства є звітним періодом підприємства, що заплановано ліквідувати.

Фінансова звітність за 2014 рік містить визначений законодавством склад:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1).
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2).
3. Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3).

4. Звіт про власний капітал (форма № 4).

5. Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Принципи складання звітності містяться у НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Перед початком формування фінансової звітності підприємство зобов'язане здійснити інвентаризацію активів і зобов'язань для забезпечення впевненості у достовірності показників бухгалтерського обліку. Порядок оформлення інвентаризації та її проведення визначається Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань.

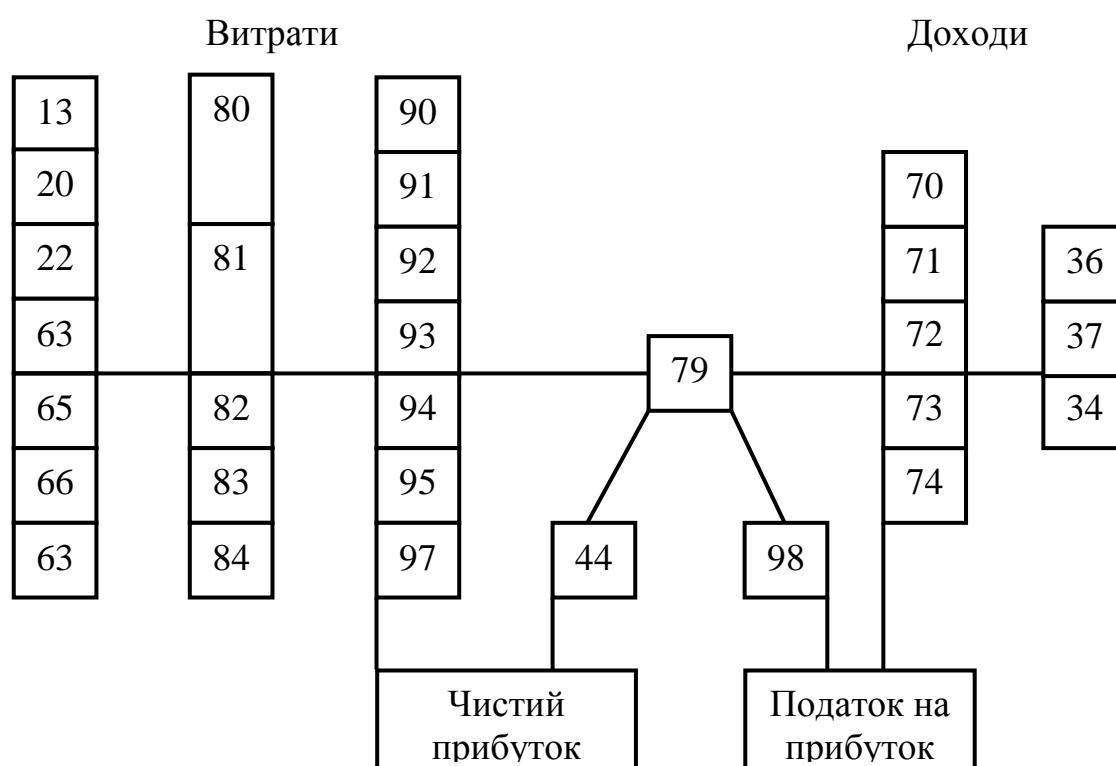


Рис. 2.2. Порядок формування фінансових результатів згідно з П(С)БО[40, с. 61]

Звіт про фінансові результати (форма № 2) складають накопиченим підсумком з початку року і відноситься до річної форми звітності. Вказана таблиця, де показники доходів та витрат і фінансових результатів наведені в чіткій послідовності необхідна для обчислення чистого кінцевого показника. Визначені показники представлені за два періоди, тобто за звітний та попередній період, що виступає особливістю даної форми. Завдяки такому

підходу з'являється можливість одночасно аналізувати зміни доходів та витрат, фінансовий результатів в постійному оновленні даних.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.
- III. Елементи операційних витрат.
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

У діяльності підприємства виділяють два види, а саме звичайну та надзвичайну. У складі звичайної діяльності виокремлюють операційну, фінансову і інвестиційну.

Перший розділ звіту формується відповідно до принципу бухгалтерського обліку, а саме нарахування та відповідності доходів та витрат. Визначити оцінку доходів можна в момент надходження активу або погашення зобов'язання, що спричинить збільшення власного капіталу підприємства, але виключаючи збільшення капіталу, який сформовано внесками учасників.

Витрати можуть бути оцінені достовірно в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що зумовлюють зниження рівня власного капіталу підприємства, проте не враховуючи зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Звіт про фінансові результати включає дані, які розташовуються в чіткому порядку та зберігаючи встановлену послідовність.

Розділ I Фінансові результати можна поділити на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Кожен розділ закінчується обчисленням фінансовим результатом за видом діяльності, або в цілому за весь період. Дана форма є досить функціональною, тому що дає змогу прослідкувати на які цілі були витрачені кошти та до якого результату це призвело.

До четвертого розділу Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), тобто розрахунку показників прибутковості акцій дані



вносяться відповідно до П(С)БО 24 «Прибуток на акцію». В цей розділ дані вносяться тільки акціонерними товариствами, що продають і купують акції на фондових біржах, також не обходячись без товариств, що є у процесі випуску таких акцій.

Основні трансформаційні проводки поділяються на п'ять видів. Їх здійснюють на рахунках витрат і доходів майбутніх періодів, отриманих та виданих авансів, також в частині виданих авансів. На рахунку 39 „Витрати майбутніх періодів” показують, наприклад, витрати, які здійснені в звітному році на передплату періодичних видань до часу їх використання. Проте у звітному році, який наступить витрати вже будуть належним чином розподілені і списані в кінці конкретного звітного кварталу на поточні витрати. Доходи майбутніх періодів – це доходи, які одержані та показані в якості зобов'язань в балансі тільки через те, що вони ще не зароблені. Ці доходи розподіляють і списують на доходи в кінці кожного звітного періоду. Наведемо такий приклад, якщо від покупця отримано вексель з відстроченням платежу на два і більше звітних періоди, то за даним векселем сума відсотків поступає до складу доходів майбутніх періодів за дебетом рахунку 373 „Розрахунки за нарахованими доходами” і кредитом рахунку 69 „Доходи майбутніх періодів”, а далі кожного звітного періоду відображається у складі фінансових доходів за дебетом 69 „Доходи майбутніх періодів” і кредитом рахунку 733 „Інші доходи від фінансових операцій”.

Аванси від покупців, які отримані відображаються у складі авансів, тому що вони не мають підтвердження реалізацією продукції, не відображаються у доходах звітного періоду згідно з визначеними принципами бухгалтерського обліку. Одержані аванси оприбутковують шляхом запису за дебетом 31 „Рахунки в банках” і кредитом 681 „Розрахунки за авансами одержаними авансами”. У наступному звітному періоді, коли відбудеться процес реалізації, нараховується заборгованість покупцям з одночасним відображенням цієї суми у складі доходів звітного

періоду: дебет рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками” та кредит рахунку 70 „Дохід від реалізації”. В той же час потрібно закрити рахунок 681 „Розрахунки за авансами одержаними”: дебет 681 та кредит 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”.

Така сама ситуація відбувається також при перерахуванні авансів постачальникам і підрядникам. До моменту отримання виробничих запасів, робіт та послуг суми авансу в бухгалтерському обліку не вважають витратами.

Оцінені об’єкти – це витрати, що мають базу на суб’єктивних оцінках, розрахунках, тобто закритті рахунків допоміжних виробництв, загальновиробничих витрат, розподілі і списанні калькуляційних різниць на продукцію власного виробництва, списанні природних втрат продукції, запасів, розрахунку резерву сумнівних боргів[41, с. 15].

Внаслідок усіх проведених коригувань, які були проведені на рахунках бухгалтерського обліку формують не скоригований попередній баланс, а його дані слугують базою для складання Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Для обчислення фінансового результату за звітний період із оборотної відомості за синтетичними рахунками, на яких відображені коригувальні проводки, переносять доходи і витрати за їх видами, а також суми непрямих податків та інших вирахувань з доходу до Звіту про фінансові результати. Знайдений підсумок суми доходів і витрат, податків та відрахувань з доходів визначає прибуток чи збиток підприємства. Разом із заповненням звіту за даними відкоригованого попереднього балансу в Головній книзі закривають рахунки доходів і витрат списуючи їх на фінансовий результат. Витрати проводкою: дебет 79 „Фінансові результати” на кредит рахунків 90 – 98, а доходи: дебет рахунків 70 -74 на кредит рахунку 79 „Фінансові результати”.

Фінансовий результат відображається шляхом порівняння дебетових та кредитових оборотів, тобто перевищення кредитових над дебетовими оборотами доводить те, що підприємство одержало прибуток, а зворотна різниця – збиток.

На рахунку 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” зазначають суму прибутку чи збитку в Головній книзі. Сальдо на рахунку 44 буде відсутнім лише у випадку рішення засновників, згідно з яким прибуток спрямовується на поповнення статутного капіталу. Прибуток розподіляється неповністю або зовсім не розподіляється, то сальдо за рахунком 44 „Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)” на кінець звітного періоду визначається враховуючи сальдо, яке було на початок звітного періоду.

Таблиця 2.7

### Показники та коефіцієнти, що розраховуються за даними форми 2

Назва показника	Форма розрахунку	Зміст
Чистий прибуток	Ф. 2 ряд. 2350	Характеризує суму прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства
Рентабельність активів	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2290)} / ((\text{Ф. 1 (ряд. 1300, гр. 3} + \text{ряд. 1300, гр. 4)} / 2)) \times 100$	Показує скільки прибутку припадає на 1 грн. активів, характеризує ефективність управління підприємством
Рентабельність власного капіталу	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2290)} / ((\text{Ф. 1 (ряд. 1495, гр. 3} + \text{ряд. 1495, гр. 4)} / 2)) \times 100$	Показує величину одержаного прибутку на одну гривню капіталу власників
Рентабельність продажу за валовим прибутком	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2090)} / \text{Ф. 2 (ряд. 2000)}) \times 100$	Характеризує розмір прибутку, що надходить на підприємство з кожної гривні від продажу продукції (робіт, послуг)
Рентабельність продажу за чистим прибутком	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2350)} / \text{Ф. 2 (ряд. 2000)}) \times 100$	Характеризує розмір прибутку, що надходить на підприємство з кожної гривні від продажу продукції (робіт, послуг)
Рентабельність продукції (робіт, послуг)	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2090)} / \text{ряд. 2050}) \times 100$	Показує скільки прибутку отримало підприємство з розрахунку на одну гривню понесених витрат
Окупність витрат	$(\text{Ф. 2 (ряд. 2050)} / \text{Ф. 2 (ряд. 2000)}) \times 100$	Характеризує величину витрат, які здійснює підприємство, щоб отримати гривню від продажу продукції (робіт, послуг)
Чиста рентабельність підприємства	$(\text{Ф. 2 ряд. 2350} / \text{Ф. 1 ((ряд. 1300, гр. 3} + \text{ряд. 1300, гр. 4)} / 2)) \times 100$	Розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до середньорічної вартості майна підприємства

Для складання розділу першого форми № 2 „Звіт про фінансові результати” (Звіт про сукупний дохід) використовують дані Головної книги включаючи рахунки 7,8 та 9 класів, а друга частина призначена для розтлумачення елементів операційних витрат, які є витратами даного звітного періоду. Розшифровку здійснюють через вибірку даних аналітичного обліку за рахунками 23 „Виробництво”, 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Аналіз показників фінансової звітності є дуже важливим та обов’язковим для акціонерних товариств, для яких виступає обов’язком оприлюднювати свою фінансову звітність або для підприємств, у яких виникло бажання отримати додаткове фінансування, навіть кредит банку.

Показники, які обчислюються на основі Звіту про фінансові результати розкривають рентабельність підприємства, зобов’язання, які вважаються забезпеченими та ліквідність активів.

Таблиця 2.8

**Розрахунок показників та коефіцієнтів на ТзОВ „Поділля”, що розраховуються за даними форми 2**

Назва показника	Роки		
	2012	2013	2014
Чистий прибуток	1469	5037	3244
Рентабельність активів	17,83	37,06	15,65
Рентабельність власного капіталу	30,65	62,60	26,62
Рентабельність продажу за валовим прибутком	10,62	21,20	16,44
Рентабельність продажу за чистим прибутком	14,08	27,76	18,69
Рентабельність продукції (робіт, послуг)	11,88	26,9	19,68
Окупність витрат	89,37	78,79	83,55
Чиста рентабельність підприємства	17,83	37,06	15,64

Облікова інформація про діяльність підприємства представлена формами фінансової та статистичної звітності. На думку П. Я. Хомина суттєвим недоліком вітчизняної системи звітності є те, що вона не забезпечує

достатньої та оперативної інформації для прийняття управлінських рішень менеджерами сільськогосподарських підприємств [110, с. 44].

Дуже важливим є вдосконалення галузевого обліку та його використання у звітності. На нашу думку, система поглядів звітності та її спрямованість залежить від потреб основних користувачів (табл.2.9)

Таблиця 2.9

### Спрямованість концепції бухгалтерської звітності[33, с. 71]

Форма звітності	Концепція звітності	Інформація звітності
Баланс	Становище економічних ресурсів, які є підконтрольними підприємству.	Оцінка ресурсів, їх структури, ліквідності та платоспроможності.
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати, які виникли протягом звітного року на підприємстві.	Оцінка та прогноз на основі аналізу прибутку підприємства, складу доходів та витрат.
Звіт про власний капітал	Власний капітал підприємства та зміни у складі його статей.	Оцінка та передбачення перетворень у складових власного капіталу.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів у визначених цілях протягом звітного періоду.	Прогноз та аналіз руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
Примітки	Облікова політика, якає обрана та використовується на підприємстві та вторинний аналіз що проводиться з метою надання зрозумілої та потрібної інформації.	Виявлення чинників, які несуть вплив на дане підприємство, діяльність його структурних підрозділів, ресурси, які є у розпорядженні та зобов'язань, які виникають у процесі діяльності.

Звітність забезпечує інформацією економічні відносини, які з'являються між керівниками та власниками підприємства, між інвестором та об'єктом інвестування, працівниками та кредиторами.

Проте побудована концепція не взаємодіє із змістом внутрішніх потреб керівництва. Потрібно, щоб у бухгалтерській звітності були відображені показники, які необхідні для управління сільським господарством, існувала відповідність потребам користувачів, яким це необхідно та реально

відображені фінансові результати, враховуючи умови великого внутрігосподарського споживання.

Вирішенням цієї проблеми займалась велика кількість дослідників, а саме П. Я. Хомин вносить пропозицію покращити затверджені форми фінансової звітності, а Л. М. Біла стверджує, що існує необхідність збільшити та розширити кількість приміток [5, с. 14], а більшість авторів ННЦ „Інститут аграрної економіки” вносить своє бачення, що полягає у розширенні рамок суто фінансової звітності до рівня виробничого звіту сільськогосподарського підприємства, де внести структуру базових звітних показників про реальний стан економіки та досягнутий рівень соціального розвитку [89, с. 45].

На нашу думку, розкриваючи показники бухгалтерської звітності потрібно врахувати потреби усіх її користувачів для збільшення ефекту від одержаної інформації в проведенні управління діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Показники бухгалтерської звітності складаються переслідуючи традиції затвердженого на законодавчому рівні обліку, який ведеться в Україні, проте якщо зміняться економічна ситуація необхідні умови для створення звітних показників. Тому необхідно вдосконалити звітність шляхом створення цілісної картини виробничо-фінансової інформації для інвестиційних та виробничих рішень та одержання значного позитивного ефекту від здійснення діяльності.

Узагальненням результатів бухгалтерського обліку та документованою інформацією, яка підготовлена відповідно до потреб користувачів виступає фінансова звітність. Її можна представити у декількох значеннях, тобто як:

- елемент зворотного зв'язку форм звітності та систем обліку, який дає змогу забезпечити точність збирання та збирання, ведення, зберігання, записування, зчитування, перетворення, реєстрація, знищення інформації;
- складова частина прямого зв'язку між підприємствами та користувачами фінансової інформації;

- інструмент контролю за послідовністю операцій господарської діяльності та учасниками операцій, що знаходяться на загальнодержавному рівні та на рівні підприємства [48, с. 5-6].

Отже, потрібно зазначити, що бухгалтерська звітність повністю не задовольняє потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів. У сільському господарстві не існує традиції залучати інвесторів, хоча потреба в інвестиційному капіталі існує та звітність розроблена з метою заохочення та інформування зовнішніх користувачів. Велика кількість підприємств функціонують завдяки самофінансуванню. Потреби керівництва у актуальній інформації не завжди відображаються у фінансовій звітності. Це можна пояснити тим, що основи звітності не завжди відповідають економічним процесам, які проходять у галузі та потребують покращення та раціонального формування, тобто витісняється інша важлива інформація, яка не є фінансовою.

У формах фінансової звітності зафіксована інформація містить фінансові результати минулих подій, відображає показники за різними характеристиками, проте для управління агропромислового розвитку районного та обласного значення інформація не завжди є актуальною та призводить до економічного зростання галузі. Основною проблемою, з якою ми зіткнулися є те, що трудові ресурси, виробництво, розподіл прибутку, соціальна сфера, структура реалізації були дуже спрощеними, або навіть виключеними із показників.

Дані проблеми є методологічною основою і дають поштовх для формування програми та характеристики, що стосується стану та перспектив соціально-економічних відносин аграрного сектору. Необхідно провести фундаментальні дослідження форм звітності та її елементів для удосконалення організаційно-економічного механізму державної підтримки сільського господарства. Результатів можна досягти лише шляхом наукового опрацювання та покращення з врахуванням закономірностей, які є на даний час.

У звітності необхідно передбачити введення галузевого аналізу з метою детального вивчення сторін господарської діяльності та знайдення резервів економічного розвитку сільськогосподарських підприємств.

Отже, для проведення ефективної аграрної політики держави, підтримання на високому рівні продовольчої безпеки, оптимальної організації роботи виробничих структур аграрного сектору та часткового здійснення державного управління економікою України необхідно прослідкувати за інформацією стосовно динамічного процесу одержання сільськогосподарської продукції.

Звіт про фінансові результати (ф. №2) складається на основі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. Фінансові результати основної діяльності містяться у звіті такими показниками, як валовий прибуток (рядок 2090) і валовий збиток (рядок 2095). Валовий прибуток (валовий збиток) розраховується за допомогою рахунків 70 „Дохід від реалізації” та 90 „Собівартість реалізації”.

У сільському господарстві основною діяльністю вважають виробництво та збут продукції рослинництва і тваринництва, включаючи продукцію їх промислової переробки на власних виробничих потужностях. Отже, беручи за основу дане визначення підприємства, що виробляють сільськогосподарську продукцію у Звіті про фінансові результати по статті „Дохід (виручка) від реалізації продукції” відображають суму нарахованих доходів звітного кварталу наростаючим підсумком починаючи з початку року, що пов’язана з реалізацією продукції галузей рослинництва та тваринництва за даними бухгалтерських документів про реалізацію продукції за готівку.

Статтю „Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (рядок 2000) можна знайти як різницю між кредитовими і дебетовими оборотами рахунку 70 „Доходи від реалізації”. Причому у дебетових оборотах містяться непрямі податки, збори і вирахування з доходу.



За даними рахунку 90 „Собівартість реалізації” формують статтю „Собівартість реалізованої продукції” (стаття 2050).

Обчислюючи різницю між статтями „Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (рядок 2000) і „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” (рядок 2050) знайдемо фінансовий результат основної діяльності, або „Валовий прибуток” (рядок 2090) або „Валовий збиток” (рядок 2095).

По статті 2120 „Інші операційні доходи” відображають доходи від реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, від операційної оренди, операційних курсових різниць, реалізації іноземної валюти, списання кредиторської заборгованості, суми отриманих асигнувань і субсидій.

По статті 2180 „Інші операційні витрати” показують собівартість реалізованих виробничих запасів, іноземної валюти, втрати від знецінення запасів, нестачі і втрати від псування цінностей, які були виявлені, визнані штраф, пені, неустойки, витрати на утримання об’єктів соціально-культурної сфери, витрати, що виникли внаслідок коштів цільового фінансування, в межах що відповідають умовам фінансування.

У статті 2200 „Дохід від участі в капіталі” демонструється дохід, який одержано внаслідок інвестиційної діяльності в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які ведуть облік методом участі в капіталі.

Стаття 2220 „Інші фінансові доходи” містить дивіденди, відсотки та інші доходи, які одержані від фінансових інвестицій, проте не включає доходи, які обліковуються методом участі в капіталі.

Стаття 2240 „Інші доходи” включає дохід від реалізації фінансових інвестицій, майнових комплексів, необоротних активів, не операційних курсових різниць, отриманих активів безоплатно, списання кредиторської заборгованості, яка не виникла під час операційного циклу, після завершення терміну позивної давності.

Витрати на сплату процентів та інші витрати, які дуже пов'язані із залученням позикового капіталу показують у статті 2250 „Фінансові витрати”.

Собівартість фінансових інвестицій, які були реалізовані, необоротних активів, майнових комплексів, витрати від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, від не операційних курсових різниць, витрати на ліквідацію необоротних активів та інші витрати звичайної діяльності можна побачити у статті 2270 „Інші витрати”.

У розділі III Звіту про фінансові результати приводимо елемент операційних витрат на виробництво та збут, управління та інші операційні витрати, які підприємство понесло у послідовності операцій господарської діяльності протягом звітного періоду.

Вартість потрачених у виробництві сировини і основних матеріалів, енергії, палива, запасних частин і будівельних матеріалів, тари, допоміжних та інших матеріалів знайшли своє відображення у статті 2500 „Матеріальні затрати”.

Заробітна плата, премії та заохочення відповідно до затвердженої та обраної на підприємстві системи оплати праці та стимулювання показано у статті 2505 „Витрати на оплату праці”.

Відрахування на соціальне і пенсійне страхування, страхування на випадок безробіття та на інші соціальні заходи зображується у статті 2505 «Витрати на оплату праці».

За статтею 2515 „Амортизація” показано амортизацію основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Стаття 2520 „Інші операційні витрати” включає роботи і послуги сторонніх організацій, суми податків та зборів, проте не включаючи податку на прибуток, втрати від знищення цінностей, від знецінення запасів, уцінки та списання активів, суми зафіксованих санкцій.

Сума витрат за елементами операційних витрат по розділу 2 форми № 2 може не дорівнювати сумі всіх витрат операційної діяльності у розділі 1. Ця

невідповідність пов'язана здебільшого із зміною залишків незавершеного виробництва, готової продукції та напівфабрикатів, які виготовлені на власному виробництві.

Звіт про сукупний дохід сільськогосподарське підприємство складає на основі одержаних результатів виробничої діяльності. На дату балансу підприємства мають оцінювати поточні біологічні активи за справедливою вартістю і витратами на їх вирощування на витрати або доходи іншої операційної діяльності, відповідно за субрахунками 9402 „Витрати від переоцінки поточних біологічних активів” і 7102 „Дохід від переоцінки поточних біологічних активів”[81].

Фінансові результати від переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції у обліку визначаються аналогічно. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) результати від переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції, які були отримані показують у рядках: доходи – у 2122, а витрати – у 2182, які деякою мірою є доповненням статті «Інші операційні доходи» та „Інші операційні витрати”, що піддає сумніву існуючого визначення основної діяльності та встановленого правила обчислення фінансових результатів від основної діяльності. Операції з переоцінки поточних біологічних активів та первісного визнання сільськогосподарської продукції відображають за результатами процесу виробництва, а це означає, що вони мають складати фінансовий результат основної діяльності, а не іншої операційної діяльності згідно П(с)БО 30 „Біологічні активи”.

Розрахунок валового прибутку, який виникає від реалізації продукції основної діяльності сільськогосподарським підприємствам з часом втрачає свій зміст, тому що велика кількість продукції, яка виробляється продається саме у звітному періоді, вже після її від'єднання від біологічного активу, а значить собівартість реалізованої продукції може бути рівною доходу від реалізації.

## Висновки до розділу 2

Узагальнюючи усе вище наведене можна зробити наступні висновки:

1. Облік доходів сільськогосподарського підприємства від операційної діяльності ведеться на рахунках 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід”, а облік витрат від операційної діяльності обліковують на рахунках 23 „Виробництво”, 90 „Собівартість реалізації”, 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати», 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Аналітичний облік за рахунками 70 та 71 проводиться у аналітичних даних до Журнала-ордера № 6 с.- г. та Відомості № 6.7. с.- г., де облік ведуть за видами доходів. Облік операційних витрат за рахунками 91, 92, 93 ведуть у Журналі-ордері № 5В с.-г., а за рахунками 90, 94 у Журналі-ордері №5 Г с.-г. Кредитові обороти рахунків 71, 92, 93, 94 вкінці звітнього періоду з відповідних Журналів-одерів переносять у Головну книгу.

2. Облік витрат від фінансової і іншої діяльності ведеться на наступних рахунках: 95 „Фінансові витрати”, 96 „Втрати від участі в капіталі”, 97 „Інші витрати”, а облік доходів від аналогічних операцій на рахунках: 72 „Дохід від участі в капіталі”, 73 „Інші фінансові доходи”, 74 „Інші доходи”. Аналітичний облік за фінансовими доходами ведеться за об'єктами інвестування у аналітичних даних до Журналу-ордера № 6 с. г., а облік фінансових витрат ведуть у Журналі-ордері 5 Г с.-г.

3. Облік фінансових результатів здійснюють у Журналі-ордері 6 с.-г. за рахунком 79 „Фінансові результати”, у Журналі-ордері 7 с.-г. за рахунком 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” та Головній книзі.

5. Фінансова звітність на підприємстві складається у відповідності до принципів складання звітності, що містяться у НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, містить фінансові результати минулих подій, відображає показники за різними характеристиками, які потрібні для управління.

## РОЗДІЛ III

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 3.1. Організаційно-економічна характеристика господарства і особливості організації обліку

Товариство з обмеженою відповідальністю „Поділля” знаходиться в селі Стриївка Збараського району Тернопільської області. Історія його створення розпочинається з колгоспу імені Хрущова, який був заснований в квітні 1949 року. 28 січня 1976 року відбулося об'єднання збараського колгоспу „Перше травня” з стрівецьким колгоспом. Відтоді колгосп перейменовано на „Іскру” та у його користуванні перебувало 3,4 тис. га., землі, з них 3,1 тис. га. орних земель, а провідними галузями спеціалізації в той момент були рослинництво та тваринництво. В кінці 50-х на початку 60-х років на території колгоспу ріс великий сад та появилася нова галузь – бджолярство. 1 березня 2000 року колгосп „Іскра” реорганізували у сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю „Поділля”, яке стало правонаступником його майнових прав і обов'язків.

Дане сільськогосподарське підприємство є юридичною особою, яка діє на принципах самофінансування, самоуправління та повного господарського розрахунку, має самостійний баланс та відкритий власний розрахунковий та валютний рахунок в ПриватБанку України, круглу печатку та штамп, на якому розміщено повне найменування підприємства.

СГ ТзОВ „Поділля” створене та діє на умовах самофінансування та самоокупності за рахунок власних та позикових коштів. Згідно Статуту, основними завданнями та напрямками діяльності СГ ТзОВ „Поділля” є:

- проведення науково-дослідних робіт;
- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- вирощування технічних і кормових культур;

- розведення великої рогатої худоби та свиней;
- здійснення комерційної діяльності та проведення торгово-закупівельних операцій.
- інші види діяльності.

Основною метою діяльності товариства з обмеженою відповідальністю „Поділля” є отримання прибутку, а предметом – організація і виробництво сільськогосподарської продукції та її реалізація на вигідних умовах. Дане підприємство самостійно визначає напрямки своєї господарської діяльності та знаходить точки збуту для продукції.

Територія Збаражчини належить до ґрунтової зони Волино-Подільського лісостепу. Переважають сірі лісові ґрунти та чорноземи опідзолені з різним ступенем поверхневого змиву, з підвищеною кислотністю.

Господарство знаходиться в північно-західній частині Тернопільської області, віддаль від райцентру 6 км, до обласного – 21. За ним закріплено 2449, 3 га землі. З них господарських земель, в тому числі орних – 2023, 1 га.

Територія сільськогосподарського підприємства по кліматичних показниках відноситься до холодного Поділля, центральна частина Тернопільської області. Середня річна температура 6,8 градусів. Сніговий покрив найбільший у лютому становить 16 см.

В СГ ТзОВ „Поділля” за останні роки одержано врожайність озимої пшениці 50 центнерів з одного гектара, цукрових буряків 350-400 центнерів з одного гектара, ярого ячменю 40 центнерів з одного гектара. У рослинництві якісні показники роботи були досягнені завдяки використанню наукообґрунтованої системи ведення цієї галузі з використанням сучасних інтенсивних технологій вирощування сільськогосподарських культур.

Розглянемо товарну продукцію в динаміці, що може визначити напрямок спеціалізації, ТзОВ „Поділля” (табл 3.1).

### Склад і структура товарної продукції у СГ „Поділля”

Найменування продукції	2 012 р.		2 013 р.		2 014 р.		В середньому за 2012-2014 рр.	
	виручка, тис. грн.	пито-ма вага, %	виручка, тис. грн.	пито-ма вага, %	виручка, тис. грн.	пито-ма вага, %	виручка, тис. грн.	пито-ма вага, %
Зернові та зернобобові культури	3640,7	39,08	9144,1	53,85	5204,0	31,3	5996,27	41,9
Технічні культури	1105	11,83	1141,6	6,73	2798,9	16,82	1681,83	11,76
Інша продукція рослинництва	7,1	0,01	206,4	1,22	22,0	0,14	78,5	0,54
Всього по рослинництву	4752,8	51,02	10492,1	61,8	8024,9	48,26	7756,6	54,2
Велика рогата худоба	1918,3	20,6	1510,9	8,89	1598,3	9,6	1675,83	11,72
Свині	791	8,5	2011,5	11,84	3562,3	21,4	2121,6	14,83
Молоко	1792	19,2	2925,2	17,22	3441,8	20,7	2719,67	19,0
Інша продукція тваринництва	60,5	0,65	39,9	0,23	4,2	0,04	34,86	0,25
Всього по тваринництву	4561,8	48,98	6487,5	38,2	8606,6	51,74	6551,97	45,8
Всього по рослинництву і тваринництву	9314,6	100	16979,6	100	16631,5	100	14308,6	100
Послуги в сільському господарстві	75,3	0,4	-	-	-	-	25,1	0,17
Продукція сільського господарства і послуги	9389,9	-	16979,6	-	16631,5	-	14333,7	-

З даних таблиці 3.1 можна стверджувати, що ТзОВ „Поділля” спеціалізується на вирощуванні зернових культур, свиней, виробництві молока, оскільки дані види продукції займають найбільшу питому вагу в загальній виручці по рослинництву і тваринництву: 41,9 %, 14,83 %, 19,0 % відповідно.

Враховуючи те, що питома вага основного виду продукції (зернових та зернобобових культур) в загальній структурі виручки по рослинництву і тваринництву становить 41,9 %, можна стверджувати, що господарство має вузький рівень спеціалізації.

Невелику частку в структурі виручки в цілому по підприємству займають послуги в сільському господарстві – 0,17 %. Це, в свою чергу, є свідченням того, що господарству вигідніше продавати продукцію заготівельним організаціям за низькими цінами, ніж переробляти самостійно.

Виручка від реалізації зернових та зернобобових, технічних культур і іншої продукції рослинництва в 2014 році порівняно з 2012 роком зросла на 1563,3 тис. грн., 1693,9 тис. грн., і 14,9 тис. грн. відповідно, а виручка від реалізації великої рогатої худоби та іншої продукції тваринництва зменшилась на 320 тис. грн. та 56,3 тис. грн., проте виручка від реалізації свиней та молока збільшилась на 2771,3 тис. грн., 1649,8 тис. грн. Ці зміни пов'язані з коливанням закупівельних цін на ринку.

Питома вага технічних культур, іншої продукції рослинництва, свиней, молока в структурі товарної продукції має тенденцію до підвищення. Збільшення відбулось на 4,9%, 0,12%, 12,9%, 1,5% відповідно. Однак питома вага зернових та зернобобових культур, великої рогатої худоби та іншої продукції тваринництва зменшилась на 7,7%, 11%, 0,61% відповідно. Таким чином, можна зробити висновок, що процес поглиблення спеціалізації відбувається в технічних культурах, вирощуванні свиней і молочній галузях, оскільки збільшується питома вага саме цих видів продукції.

Підприємство реалізує товарну продукцію: зерно – ВАТ „Збараське хлібоприймальне підприємство”, буряки – ТзОВ „Збараський цукровий завод”, молоко – ТМ „Молокія” ПрАТ „Тернопільський молокозавод”, кукурудзу – Зарубинський спиртовий завод.

Пункти реалізації продукції розташовані на невеликій відстані від ТзОВ „Поділля”, а це дає змогу скоротити витрати на транспортування продукції, а також впливає на зменшення собівартості продукції та покращення її якості.



Необхідно відмітити, що основна і допоміжна галузі в ТзОВ „Поділля” розміщені раціонально, тому що побічна продукція рослинництва використовується у якості кормів для галузі тваринництва, а побічна продукція галузі тваринництва використовується у якості органічних добрив у галузі рослинництва.

Спеціалізацію можна назвати обґрунтованою, якщо взяти до уваги близькість розташування нашого господарства до обласного центру і його розташування в районному центрі, де є переробні підприємства.

Важливим фактором, від якого у великій мірі залежить діяльність підприємства, є земля. За розмірами загальної земельної площі підприємство є невеликим в порівнянні з підприємствами району і області. Для більш детального вивчення усіх природно-економічних умов розвитку даного підприємства ознайомимось із структурою земельних угідь ТзОВ „Поділля” за даними таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

### Структура земельних угідь ТзОВ „Поділля”

Види угідь	2 012 р.		2 013 р.		2 014 р.		Відхилення (+;-) 2014 р. від 2012 р.	Відхилення (+,-) 2014 р. від 2013 р.
	площа, га	питома вага, %	площа, га	питома вага, %	площа, га	питома вага, %		
Загальна земельна площа	2864	100	2864	100	2864	100	0	0
Всього сільськогосподарських угідь	2780	95,2	2780	95,2	2780	95,2	0	0
в т. ч. рілля	2780	95,2	2780	95,2	2780	95,2	0	0

З даних таблиці 3.2 можна стверджувати, що в ТзОВ „Поділля” в 2014 р. порівняно з 2012 р. та 2013 р. не відбулось збільшення площі сільськогосподарських угідь. Причиною стабільності структури земельних угідь стало те, що у 2000 р. внаслідок реструктуризації, яка відбулась в 1996

р. сільськогосподарське підприємство взяло в оренду земельні і майнові паї працівників.

В структурі земельного фонду найбільшу питому вагу займають сільськогосподарські угіддя, в тому числі рілля (95,2 %) У 2014 році порівняно з 2013 та 2012 роком не відбулося зміни питомої ваги ріллі.

Якщо питома вага ріллі в структурі земельного фонду становить більше 80 %, то можна стверджувати, що земля в господарстві використовується інтенсивно та приносить користь.

Починаючи з 1996 року в ТзОВ „Поділля” відбулось розпаювання земельного фонду, в результаті чого земля взята в оренду.

Варто зазначити, що розмір земельного паю становить 2,41 га. Порівнюючи цей показник з аналогічним, але взятим в середньому по Україні, слід відмітити, що різниця відчутна. Слід також зазначити, що вартість одного паю становить 27948,58 грн. В ТзОВ „Поділля” на всі землі видані акти на право приватної власності на земельну ділянку.

Для керівництва господарства є дуже важливим вивчення ефективності використання робочої сили. На основі розрахункових даних таблиці 3.3 проведемо аналіз динаміки чисельності працівників.

Аналітичний облік продуктивності працівників рослинництва свідчить, що відпрацьований час на підприємстві збільшився на 8399 годин (3,7 %) порівняно з попереднім роком і на 10547 год. (4,7 %) порівняно з 2012 р. Кількість виробленої продукції на одного працівника зменшилась порівняно з попереднім роком на 138,3 грн. (88,9 %) та порівняно з 2012 р. на 65,81 грн. (79,3 %). Причиною стало те, що незважаючи на збільшення середньорічної чисельності працівників на 12 людей (10,3%) порівняно з 2013 р. та зменшення на 15 людей (10,5 %) порівняно з 2012 р. Це відбулося головним чином за рахунок збільшення кількості працівників в галузі рослинництва на 19 чоловік (31,6 %) порівняно з 2013 р. та на 3 людини (3,9 %) порівняно з 2012 р., але кількість працівників галузі тваринництва знизилась на 7 чоловік (12,5 %) порівняно з 2013 р. та на 18 чоловік (26,8 %) порівняно з 2012 р.

Така тенденція пояснюється зростанням розвитку галузі рослинництва, а відповідно об'єктивною необхідністю в кваліфікованих працівниках.

Таблиця 3.3

**Динаміка середньорічної чисельності працівників та ефективність використання робочої сили в ТзОВ „Поділля”**

ПОКАЗНИК	2012 р.	2013 р.	2014 р.	Відхилення від 2014:			
				до 2012 р.		до 2013 р.	
				грн.	%	грн.	%
Валова продукція у порівняльних цінах, тис. грн.	11871,1	18036,0	21976,8	10105,7	85,1	3940,8	21,8
У тому числі в:							
- рослинництві	7798,6	10437,0	12551,3	4752,7	60,9	2114,3	20,25
- тваринництві	4072,5	7599,0	9425,5	5353	131,4	1826,5	24,03
Середньорічна чисельність працівників	143	116	128	-15	-10,5	12	10,3
У тому числі в:							
- рослинництві	76	60	79	3	3,9	19	31,6
- тваринництві	67	56	49	-18	-26,8	-7	-12,5
Відпрацьований час	221577	223725	232124	10547	4,7	8399	3,7
Вироблено валової продукції, грн.							
- на 1 працівника	83,01	155,5	17,2	-65,81	-79,3	-138,3	-88,9
- на 1 людину-годину	0,05	0,08	0,009	-0,041	-82	-0,071	-88,75

Не пропорційно зросло середньогодинне виготовлення продукції, незважаючи на загальне зростання кількості виготовленої валової продукції на підприємстві на 3940,8 тис. грн. (21,8%) порівняно з попереднім роком та на 10105,7 тис. грн. (85,1 %) порівняно з 2012 р. Негативний вплив на зміну середньорічного виробітку одного працюючого створило також зменшення тривалості робочого дня і склало 0,071 люд. год. (88,75 %) порівняно з попереднім роком та на 0,041 люд. год. (82 %).

На взаємодії чотирьох основних факторів побудоване сільськогосподарське виробництво. Від рівня забезпеченості виробництва знаряддями і предметами праці, їх структури та ефективності використання залежать фінансові результати. Саме тому забезпеченість фондами та розгляд

ефективності їх використання є дуже важливим та представлено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Показники забезпеченості ТзОВ „Поділля” основними фондами**

Показник	Роки			Відхилення від 2014 р. (+, -)	
	2012 рік	2013 рік	2014 рік	до 2012	до 2013
Вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	1866	7923	8800	6934	877
Площа сільськогосподарських угідь, га	2780	2780	2780	0	0
Чисельність працівників	143	116	128	-15	12
Фондоозброєність, тис. грн.	13,05	68,3	68,75	55,7	0,45
Фондозабезпеченість, тис. грн.	0,67	2,85	3,16	2,49	0,31

З проведеного аналізу стану та динаміки основних виробничих фондів у 2014 р. первісна вартість яких становила 8800 тис. грн. варто підмітити підвищення вартості основних виробничих фондів на 877 тис. грн. порівняно з 2013 р. та на 6934 тис. грн. порівняно з 2012 р. Дане підвищення відбулось за рахунок збільшення вартості транспортних засобів на 357 тис. грн. у 2014 р. порівняно з 2013 р.

Вартість всіх інших основних засобів на даному підприємстві збільшилася у 2014 р. порівняно з 2013 р., а саме вартість будинків, споруд та передавальних пристроїв зросла на 169,8 тис. грн., вартість машин та обладнання збільшилась на 361,2 тис. грн., що свідчить про покращення матеріально-технічної бази підприємства.

Характеризуючи фондоозброєність, слід відмітити, що даний показник має тенденцію до зростання. Так, фондоозброєність у 2014 р. порівняно з 2012 р. збільшилась на 55700 грн., причиною цього стало в основному збільшення основних виробничих фондів на 6934 тис. грн. притому, що середньорічна чисельність працівників зменшилась на 15 чоловік. Фондоозброєність у 2014 р. порівняно з 2013 р. зросла у на 450 грн., причиною цього стало зростання чисельності робітників на 12 чоловік та

збільшення основних виробничих фондів на 877 тис. грн. Основний вплив на зростання фондоозброєності мають основні виробничі фонди.

Показник фондозабезпеченості у 2014 р. збільшився на 310 грн. порівняно з 2013 р., та на 2490 грн. порівняно з 2012 р. Причиною даного збільшення є зростання вартості основних виробничих фондів у 2012 р. на 6934 тис. грн., у 2013 р. – на 877 тис. грн. Дане підвищення відбулось за рахунок збільшення вартості транспортних засобів на 357 тис. грн. у 2014 р. порівняно з 2013 р.

Усі зібрані дані засвідчують те, що на підприємстві керівництво докладає усіх зусиль для підвищення ефективності використання основних засобів. Структура та склад основних засобів відповідають необхідній кількості для виконання покладених завдань, які виконуються безпосередньо під час виробничого процесу.

Площа сільськогосподарських угідь не змінилась порівняно з минулими роками, тобто підприємство не долучило до свого володіння нових земельних ділянок.

Аналіз частини засобів, які зосереджені у процесі виробництва протягом тривалого періоду часу переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань показано у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Показники ефективності використання основних фондів у ТзОВ  
„Поділля”**

Показник	Роки			Відхилення 2014 р.	
	2012	2013	2014	до 2012 р.	до 2013 р.
Валова продукція, тис. грн.	11871,1	18036,0	21976,8	10105,7	3940,8
Вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	1866	7923	8800	6934	877
Фондовіддача, грн.	6,36	2,27	2,49	-3,87	0,22

З отриманих розрахунків таблиці 3.5 можна констатувати, що показник фондовіддачі збільшився на 0,22 грн., головним чином за рахунок збільшення обсягу валової продукції на 3940,8 тис. грн. та збільшення вартості основних

виробничих фондів на 877 тис. грн. порівняно з попереднім роком. Показник фондівіддачі скоротився в 2014 р. порівняно з 2012 р. на 3,87 грн. Причиною даного зменшення є перевищення темпів зростання вартості основних виробничих фондів над темпами зростання виробництва валової продукції, тобто за 2014 р. вартість основних виробничих фондів зросла на 6934 тис. грн., а вартість валової продукції зросла на 10105,7 тис. грн. порівняно з 2012 р.

Можна зробити такий висновок, що ТзОВ „Поділля” повністю забезпечене основними виробничими фондами, проте не завжди використовує їх ефективно. Для того, щоб досягнути високих результатів, необхідно запроваджувати нову техніку, яка є більш продуктивною та зменшує витрати підприємства. Для покращення використання основних виробничих фондів можна запровадити нові технології вирощування сільськогосподарських культур, що збільшить кількість зібраного врожаю.

Частина основних засобів, яка напряду бере участь тривалий час у виробництві та поступово переносить свою вартість на виготовлений продукт продемонстрована в таблиці 3.6.

З наведеного аналізу структури основних засобів видно, що на аналізованому підприємстві питома вага основних виробничих фондів у 2014 р. складає 71,8 % та збільшилась на 28,4 % порівняно з початком року, тобто питома вага основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення складає 66,5%, значить збільшилась всього на 10,5 %, а основних виробничих фондів несільськогосподарського призначення складає 5,3%, тобто збільшилась на 17,9 % порівняно з 2013 р. Невиробничі основні фонди у 2014 р. займають невелику питому вагу та становлять 28,2 % та збільшились на 61,1% порівняно з 2013 р.

Таблиця 3.6

**Склад і структура основних виробничих засобів в ТзОВ  
„Поділля”(середньорічна вартість)**

Показник	Роки			Відхилення 2014 р. до	Відхилення 2014 р. до
	2012	2013	2014		

							2012 р.		2013 р.	
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	сума	%	сума	%
Основні виробничі фонди сільськогосподарського призначення, тис. грн.	1726	51,3	7371	73,2	8149	66,5	6423	372,1	778	10,5
Основні виробничі фонди несільськогосподарського призначення, тис. грн.	140	4,2	552	5,5	651	5,3	511	365	99	17,9
Невиробничі основні фонди, тис. грн.	1495	44,5	2141	21,3	3450	28,2	1955	130,7	1309	61,1
Всього основних фондів, тис. грн.	3361	100	10064	100	12250	100	8889	264,5	2186	-

Вартість основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення у 2014 р. порівняно з 2012 р. збільшилась на 6423 тис. грн. (372,1 %), а вартість основних виробничих фондів несільськогосподарського призначення збільшилась на 511 тис. грн. (365 %). Вартість невиробничих основних фондів підвищилась порівняно з 2012 р. на 1955 тис. грн. (13 %).

Наявність трудових ресурсів та рівня їх оплати праці у ТЗОВ „Поділля” показано в таблиці 3.7.

Аналіз виконання плану і динаміки фонду оплати праці показав, що у результаті зміни середньорічної оплати праці та середньорічної кількості працівників абсолютне відхилення фонду оплати праці в 2014 р. порівняно з 2012 р. склало 240,4 тис. грн., а відносне становить 12,5 %. Це свідчить про те, що зменшення працівників порівняно з планом на 19 чоловік (13,3 %) призвело до економії коштів фонду оплати праці, який у 2014 р. становив 2164,3 тис. грн. Відбулось підвищення заробітної плати одного працівника на 4000 грн. (29,7 %) порівняно з 2012 р. Фонд оплати праці зріс на 163,9 тис. грн. (8,2 %) порівняно з минулим роком, проте середньорічна кількість працівників збільшилась на 8 людей (6,9%), що в основному пояснюється сезонністю робіт та зросла середньорічна оплата праці на одного працівника на 209,2 грн. (1,2 %).

Таблиця 3.7

**Показники виконання плану і динаміка фонду оплати праці в  
ТзОВ „Поділля”**

Показник	Роки			Відхилення від 2014 до 2012 р.		Відхилення від 2014 р. до 2013 р.	
	2012	2013	2014	(+,-)	%	(+,-)	%
Фонд оплати праці, тис. грн.	1923,9	2000,4	2164,3	240,4	12,5	163,9	8,2
Середньорічна чисельність працівників	143	116	124	-19	-13,3	8	6,9
Середньорічна оплата праці одного працівника, грн.	13453,8	17244,8	17454,0	4000,2	29,7	209,2	1,2

Обчислення продуктивності праці на сільськогосподарському підприємстві є надзвичайно важливим, тому в таблиці 3.8 представлені необхідні дані.

Таблиця 3.8

**Співвідношення між ростом продуктивності праці та фондом оплати  
праці у ТзОВ „Поділля”**

Показник	Роки			Відхилення від, %	
	2012	2013	2014	2012 р.	2013 р.
Валова продукція у порівняльних цінах 2000 р., тис. грн.	11871,1	18036,0	21976,8	85,1	21,8
Чисельність працівників	143	116	128	-10,5	10,3
Вироблено валової продукції на одного працівника, тис. грн.	83,0	155,5	171,6	106,7	10,3
Оплата праці одного працівника, грн.	13453,8	17244,8	17454,0	29,7	1,2
На 1% продуктивності праці припадає оплати праці, % (5:4)	162,09	110,9	101,7	-37,7	-8,2

Отже, в 2014 р. середньорічний виробіток на одного працюючого збільшився на 10,3 порівняно з попереднім роком, та на 106,7 % порівняно з 2012 р., а середньорічна заробітна плата на одного працюючого зросла на 1,2% порівняно з 2013 р. та на 29,7 % порівняно з 2012 р. Виходячи з наведених даних можна зробити висновок, що ріст середньорічної заробітної плати випереджав темпи росту продуктивності праці в звітному році.



Виходячи з цього можна зробити висновки, що колектив підприємства у звітному році не виконав намічені організаційно-технічні заходи по підвищенню продуктивності праці і економному використанні фонду оплати праці.

Облік є надзвичайно важливою складовою підприємства, без якого не обходиться прийняття управлінських рішень і формування фінансової звітності та створює платформу для проведення аналізу і контролю даних господарської діяльності.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [29].

Важливого значення на даний час набуває використання інформаційних технологій для організації та ведення обліку та управління господарством. Ведення обліку та обробка великої кількості інформації на підприємстві значно спрощує використання спеціальних програм, які призначені для раціонального планування та значного скорочення робочого часу на опрацювання даних та спрямування його надлишку в інший напрямок діяльності, що дасть змогу підвищити рентабельність та якість проведеної роботи. Отже, ще однією перевагою є те, що зменшується потреба у кількості працівників бухгалтерії, а це призводить до зниження фонду оплати праці в господарстві.

В ТзОВ „Поділля” використовують 7 комп’ютерів, один з яких є в розпорядженні керівника підприємства.

Облік в даному сільськогосподарському підприємстві частково комп’ютеризований, тому що не усі операції заносяться безпосередньо за допомогою комп’ютера, а окремі господарські проводки записують вручну у документи. СГ ТзОВ „Поділля” веде облік застосовуючи програму „1С:Бухгалтерія”. За допомогою даної програми бухгалтери вносять дані про господарські операції та ведуть їх облік.

Узагальненням фінансових результатів виступає прибуток. Після проведення загальнообов'язкових платежів та нарахування заробітної плати залишається чистий прибуток, який розподіляється керівництвом підприємства, яке переслідує конкретні цілі та завдання, що залежать від рівня прибутковості та фінансової стійкості, рівня технічного стану підприємства.

Сільськогосподарське підприємство самостійно формує фінансові ресурси для створення умов функціонування підприємства на майбутнє.

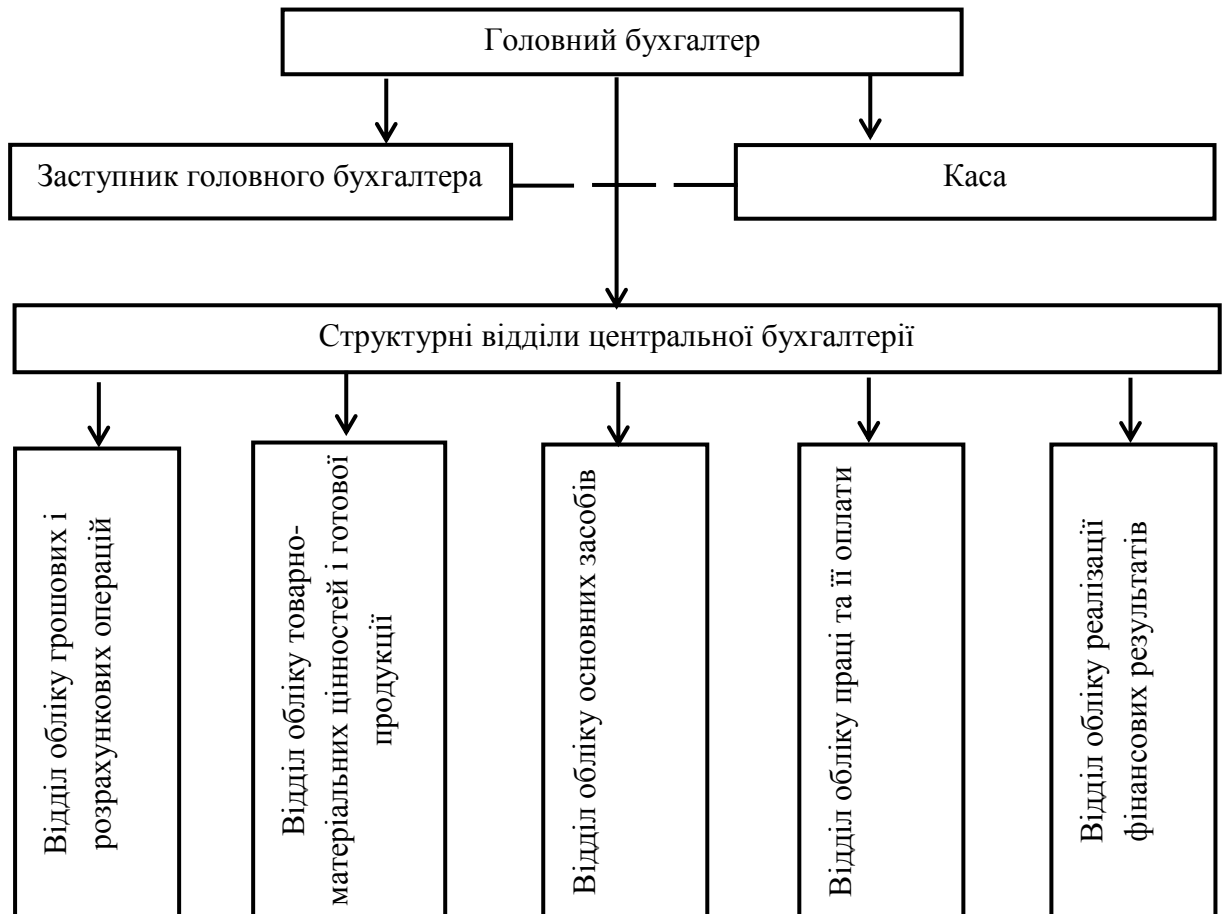
Сьогодні в Сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю „Поділля” працює 134 працівники, з них 24 висококваліфікованих спеціалісти.

Обліковий процес досить складний і різноманітний, а тому для забезпечення його виконання необхідно правильно спланувати організацію обліку шляхом розроблення організаційної структури бухгалтерського апарату, яка зображена на рисунку 3.1.

Отже, як спостерігається на рисунку 3.1 у бухгалтерській службі керівну позицію замає головний бухгалтер, що розробляє наказ про облікову політику і веде облік та бере участь у формуванні фінансової звітності разом з директором. Також до функціональних обов'язків бухгалтера входить розроблення плану-графіку облікових робіт по бухгалтерії, в якому зображено затверджені строки складання документів та відповідальність бухгалтерів за невчасне виконання робіт. Йому підпорядкований заступник головного бухгалтера, касир та п'ять бухгалтерів, які, залежно від своїх функціональних обов'язків, охоплюють окремі ділянки бухгалтерії.

Заступник головного бухгалтера підпорядковується безпосередньо головному бухгалтеру та здійснює контроль за роботою з ведення бухгалтерського обліку господарських операцій, вільні кошти розміщує на депозитах в банку, складає щомісячні оперативні дані за банківськими рахунками, здійснює спілкування з партнерами щодо розрахунків, прослідковує за порядком передачі в архів документів та їх збереженням.

Також бере участь в проведенні економічного аналізу та знайдення шляхів оптимізації форм і методів бухгалтерського обліку та проведенні інвентаризації.



**Рис. 3.1. Схема організаційної структури бухгалтерського апарату підприємства при журнально-ордерній формі обліку на Тзов „Поділля” (бухгалтерський облік централізований)**

Посаду бухгалтера з обліку грошових і розрахункових операцій та касира займає працівник, в обов’язки якого входить ведення обліку грошових коштів безпосередньо в касі та на рахунках в банку.

Бухгалтер по обліку товарно-матеріальних цінностей і готової продукції веде облік виробничих затрат основного та допоміжного виробництва, проводить калькуляцію собівартості продукції, проведених робіт та наданих послуг. В його обов’язки також входить складання звітності про „Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та

винограднику” (форма № 29 – с.г.), „Стан тваринництва” (форма № 24), „Реалізацію сільськогосподарської продукції” (форма № 21-заг). Сировина та матеріальні ресурси відіграють на підприємстві надзвичайно важливу роль, саме тому потрібно документально оформлювати наявність, надходження та витрачання вказаних ресурсів, які потрібні забезпечити необхідну інформацію для обліку, аналізу та контролю в подальшому аналізі матеріальних цінностей.

Бухгалтер по обліку основних засобів веде облік їх наявності, руху, амортизацію та вибуття та складає „Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)” (форма № 11-ОЗ) та „Звіт про наявність сільськогосподарської техніки в сільськогосподарських підприємствах” (форма 10-мех річна).

Бухгалтер по обліку праці та її оплати займається нарахуванням заробітної плати усім працівникам сільськогосподарського підприємствах та відрахуванням єдиного соціального внеску та соціального страхування і складанням „Звіту з праці” (форма №1 – ПВ).

### 3.2. Мета, значення та завдання аналізу доходів і витрат

Метою аналізу фінансових результатів підприємства є пошук резервів підвищення прибутковості та економічної ефективності фінансово-господарської діяльності усього підприємства.

Прибуток – це грошовий дохід на вкладений капітал, утворений у результаті виробничо-господарської діяльності [34, с. 30].

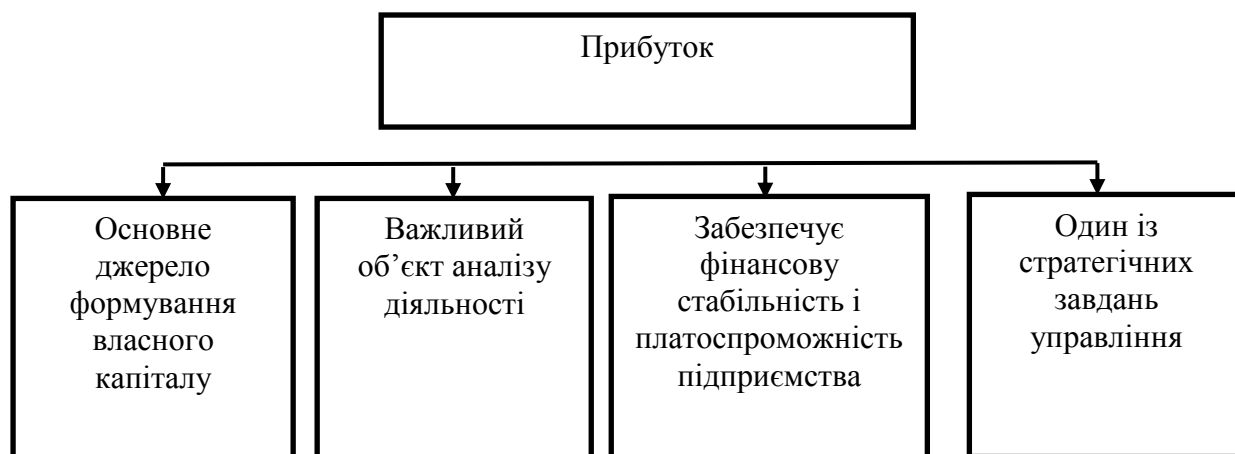


Рис. 3.2. Визначення прибутку

Прибуток виконує такі функції:

- оціночну, за допомогою якої відбувається оцінка підсумків діяльності підприємства;
- стимулюючу, яка допомагає формувати джерела утворення фондів економічного стимулювання та соціальних фондів;
- розподілу, її виконання забезпечує розподіл доходу між підприємством і його працівниками, також між виробництвом та пов'язаною невиробничою сферою.

Значення аналізу фінансових результатів полягає в тому, що для підприємства важливий кінцевий результат виробничо-фінансової діяльності підприємства. Прибуток виступає як джерело розширеного відтворення та формування державного і місцевого бюджетів.

Чистий прибуток формується у такій послідовності (рис.3.3).

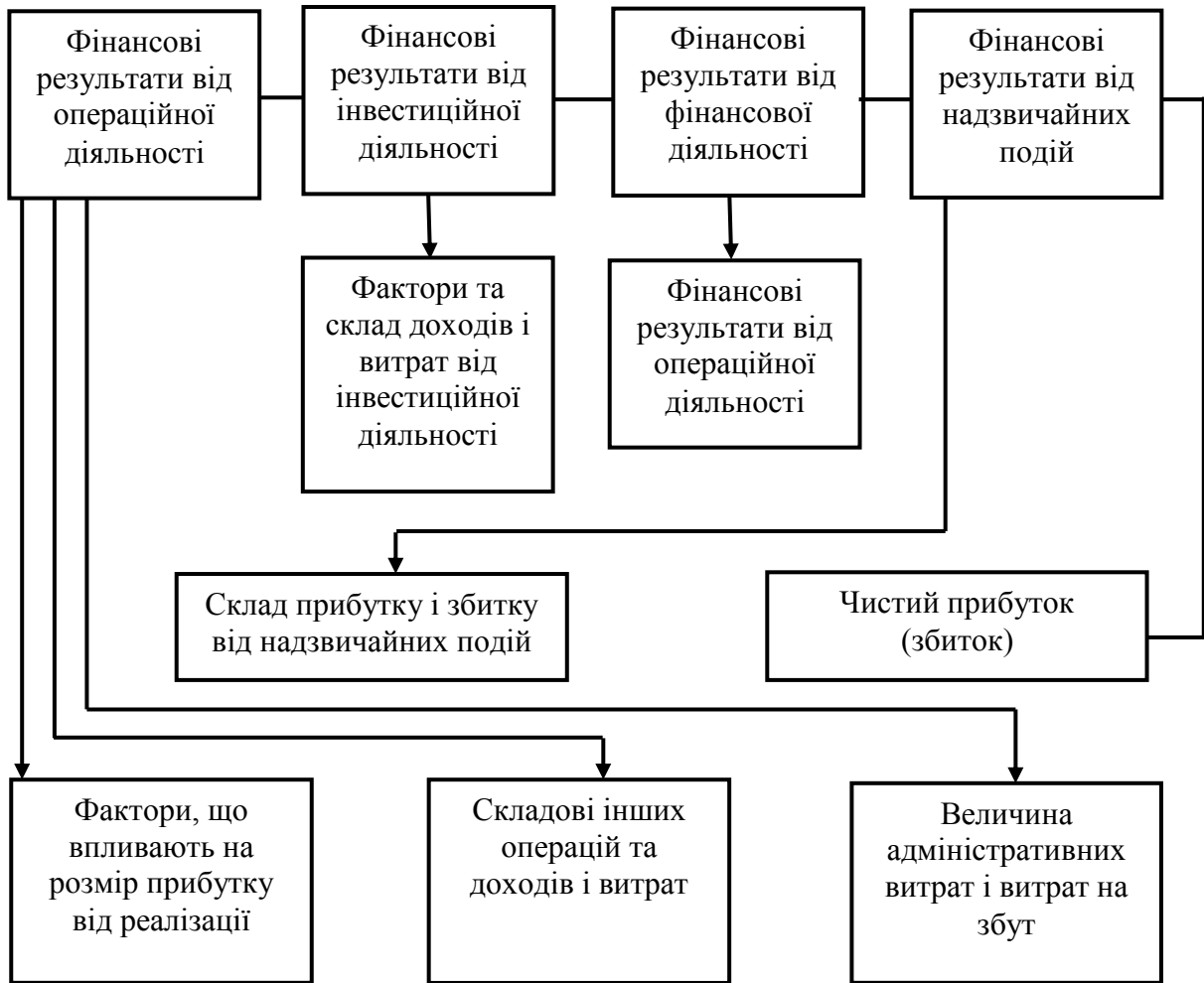


Рис. 3.3. Схема формування чистого прибутку[43, с. 218]

Головними завданнями аналізу фінансових результатів є:

- вивчення обсягу, складових частин і динаміки фінансових результатів діяльності підприємства;
- систематичний контроль за дотриманням плану одержання прибутку;
- пошук конкретних факторів формування показників прибутку та проведення аналізу їх тенденцій та характер впливу на прибуток підприємства;
- визначення майбутніх напрямів розподілу прибутку;
- обчислення впливу факторів на прибуток від реалізації;
- проведення оцінки дотримання підприємством обов'язків перед бюджетом по платежах із прибутку;

- необхідність простеження за витрачанням чистого прибутку за встановленими напрямками;
- пошук резервів збільшення прибутку;
- розробка заходів, які є потрібними для використання знайдених резервів.

Головні джерела аналітичної інформації складаються із таких даних:

- Планів економічного та соціального розвитку;
- бізнес-планів, форми бухгалтерської звітності №1 „Баланс підприємства (Звіт про фінансовий стан)”;  
декларації про прибуток підприємства;
- фінансового плану (розрахункового балансу доходів і витрат);
- форми бухгалтерської звітності №2 „Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”;
- матеріалів маркетингових досліджень та особистих спостереження;
- аналітичних даних до бухгалтерських розрахунків доходів і витрат.

### 3.3. Аналіз доходів і витрат та фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

Важливого значення набуває аналіз фінансових результатів через те, що він є потрібною умовою управління доходами і витратами підприємств з метою збільшення прибутку, тим самим підвищуючи рентабельність. Основним джерелом для аналізу формування, динаміки та структури показників фінансових результатів за видами діяльності є форма №2 „Звіт про фінансові результати”.

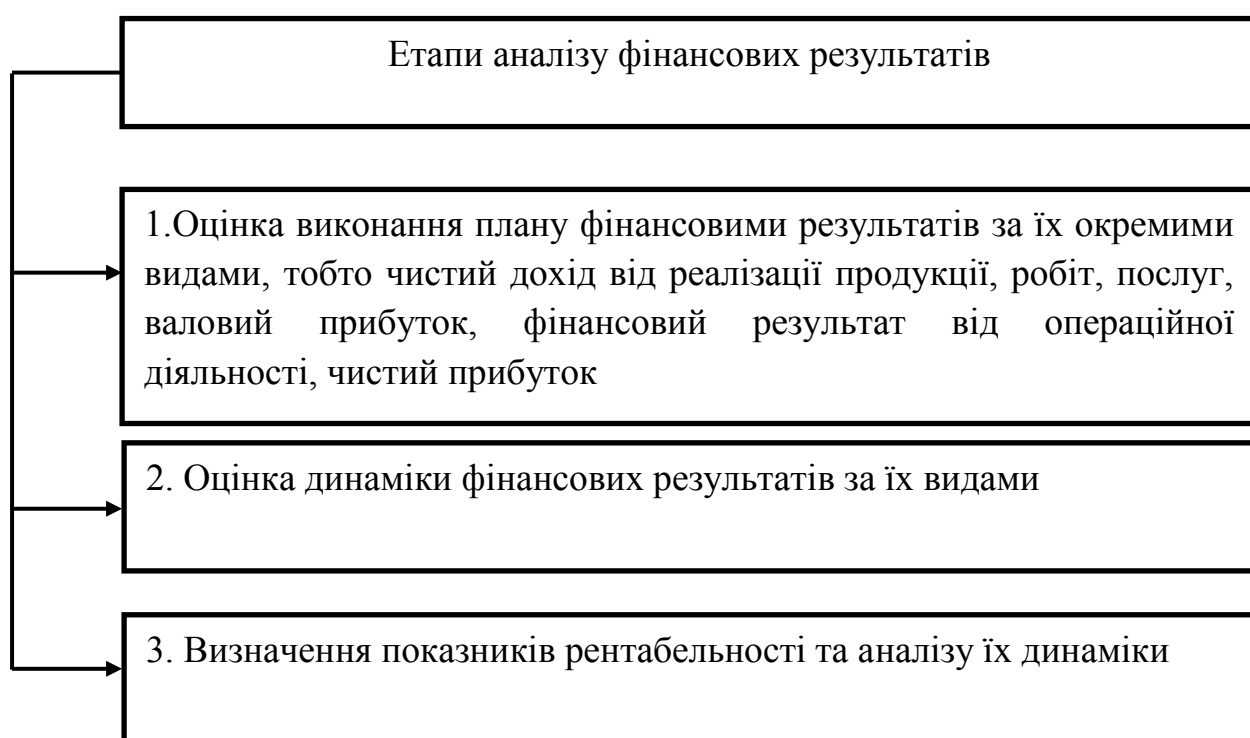
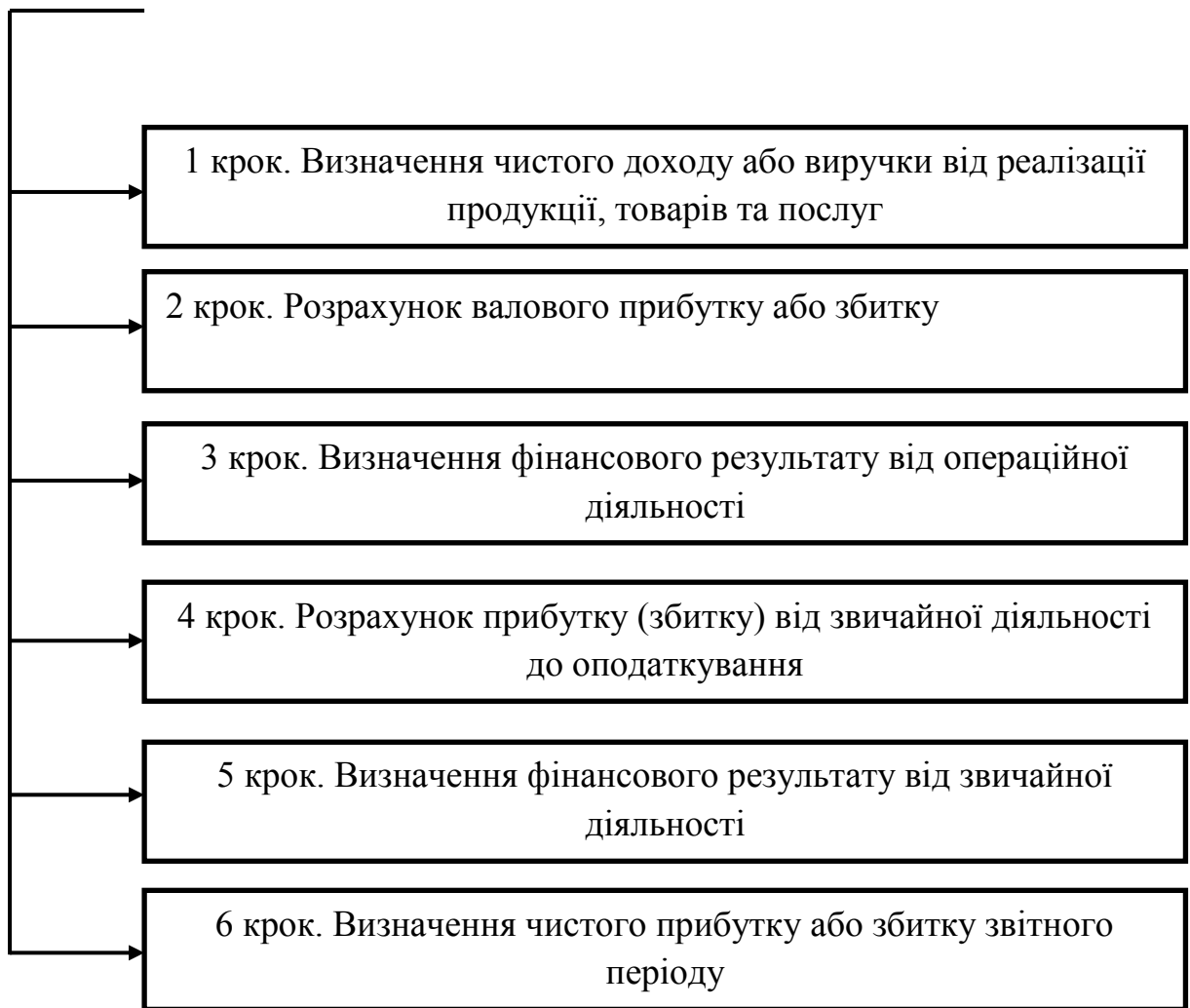


Рис. 3.6. Етапи аналізу фінансових результатів

Поступово відбувається формування прибутку, що включає певні кроки, які необхідно зробити, щоб отримати цілісну картину фінансового стану підприємства.

**Процес формування прибутку поділяється на такі кроки:**





**Рис. 3.7. Процес формування прибутку**

Аналіз структури прибутку підприємства включає такі види прибутку:

1. Прибуток (збиток) від реалізації продукції.
2. Прибуток (збиток) від операційної діяльності.
3. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності.
4. Усього прибутку (збитку) до оподаткування (рядок 1+ рядок 2 + рядок 3).
5. Податок на прибуток (18 %).
6. Усього прибутку (збитку) від звичайної діяльності (рядок 4 – рядок 5).
7. Чистий прибуток (збиток) (рядок 4– ряд 5) [75, с. 58].

Різниця між чистим доходом від реалізації продукції, робіт і собівартістю реалізованої продукції, товарів, послуг формує прибуток від реалізації товарної продукції.

За даними аналітичного обліку на рахунку 23 „Виробництво” у „Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва” ф. № 5.5 с.г. проаналізуємо структуру собівартості виробництва по одному виду продукції рослинництва (цукрових буряків) і тваринництва (молока) (табл. 3.9).

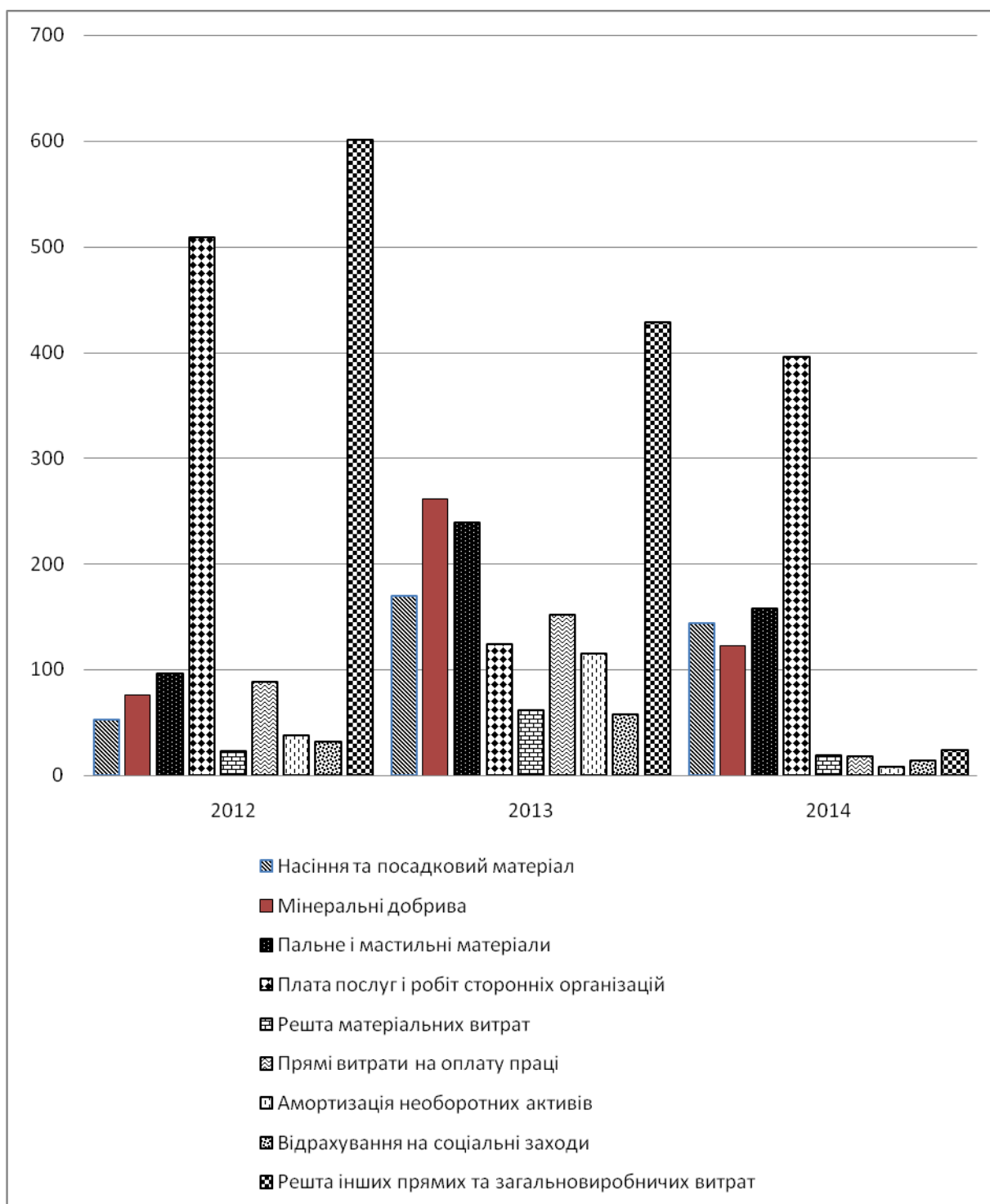
Таблиця 3. 9

### Структура собівартості продукції рослинництва (цукрові буряки)

Стаття затрат	2012 р.		2013 р.		2014 р.		Відхилення 2014 р. до:			
							2012 р.		2013 р.	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
Насіння та посадковий матеріал	52,3	3,4	169,4	10,5	144,2	16	91,9	175,7	-25,2	-14,8
Мінеральні добрива	76,3	5	261,4	16,2	122,9	13,6	46,6	61,07	-138,5	-52,9
Пальне і мастильні матеріали	95,8	6,3	239,5	14,8	157,7	17,4	61,9	64,6	-81,8	-34,2
Плата послуг і робіт сторонніх організацій	508,9	33,6	124,0	7,8	395,4	43,7	-113,5	-22,3	271,4	218,8
Решта матеріальних витрат	22,8	1,5	61,9	3,8	18,7	2,07	-4,1	-17,9	-43,2	-69,7
Прямі витрати на оплату праці	87,9	5,8	151,8	9,5	18,1	2,0	-69,8	-79,4	-133,7	-88,07
Амортизація необоротних активів	38,2	2,6	114,8	7,2	8,5	0,94	-29,7	-77,7	-106,3	-92,6
Відрахування на соціальні заходи	31,6	2,1	58,0	3,6	14,4	1,6	-17,2	-54,4	-43,6	-75,2
Решта ін. прямих та загальновиробничих витрат	601,2	39,7	428,0	26,6	24,3	2,69	-576,9	-95,9	-403,7	-94,3
<b>Всього:</b>	<b>1515</b>	<b>100</b>	<b>1608,8</b>	<b>100</b>	<b>904,2</b>	<b>100</b>	<b>-610,8</b>	<b>-40,3</b>	<b>-704,6</b>	<b>-43,8</b>

Графічно динаміку елементів, які складають собівартість продукції рослинництва на прикладі цукрових буряків продемонстровано на

рисунку 3.8.



**Рис. 3.8. Динаміка елементів собівартості продукції рослинництва (цукрові буряки) на ТзОВ „Поділля” (тис. грн.)**

У 2014 р. збільшились витрати на насіння та посадковий матеріал на 91,9 тис. грн. порівняно з 2012 р., та зменшились на 25,2 тис. грн. порівняно з 2013 р. Із подорожчанням пально-мастильних матеріалів збільшились

витрати у 2014 р. по відношенню до 2012 р. на 61,9 тис. грн. та зменшилися витрати на 81,8 тис. грн. порівняно з 2013 р. Керівництву господарства потрібно намагатися зменшувати витрати на виробництво продукції.

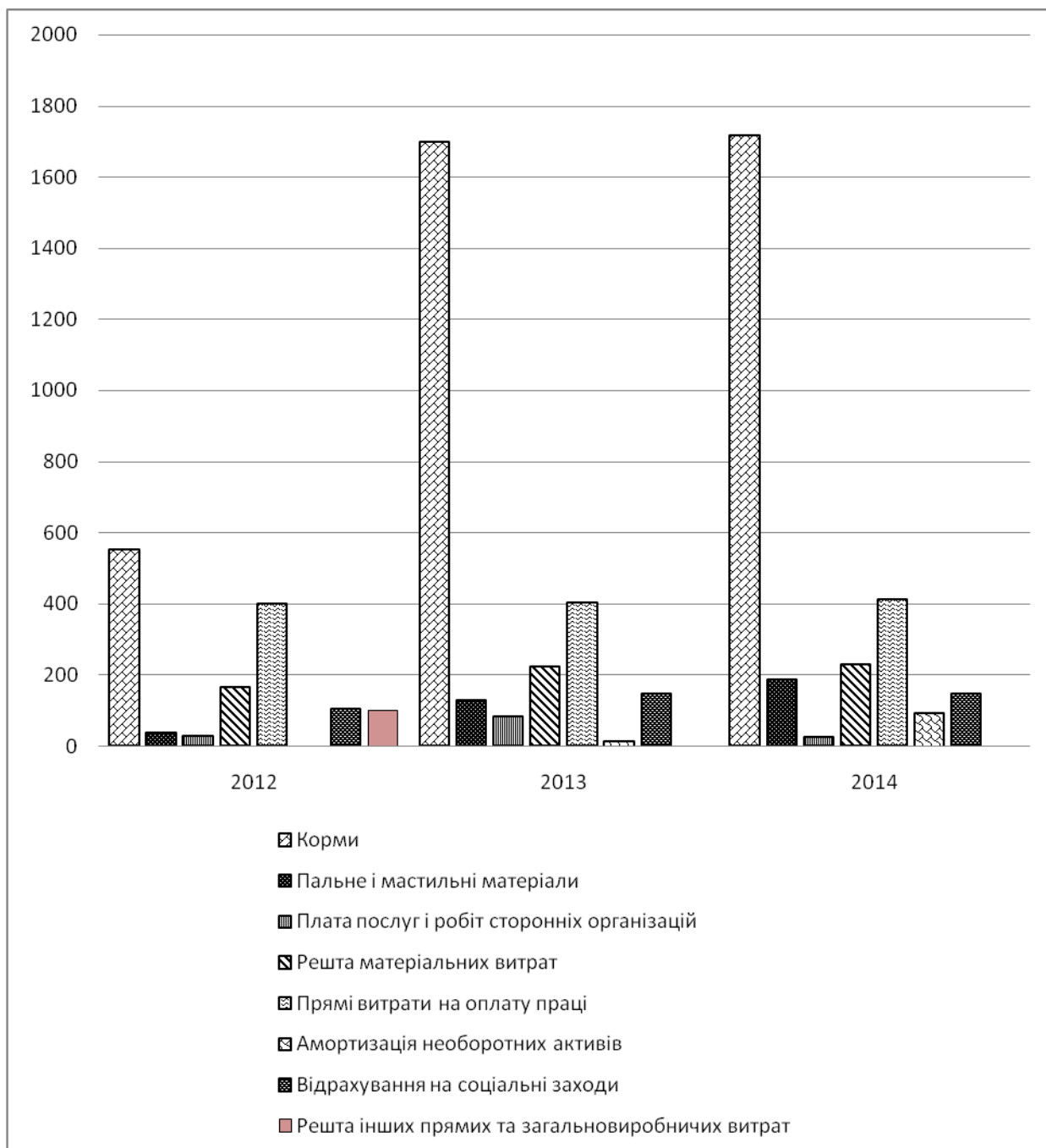
Таблиця 3.10

### Структура собівартості продукції тваринництва (молоко) ТЗОВ „Поділля”

Стаття затрат	2012 р.		2013 р.		2014 р.		Відхилення від 2014 р. до 2012 р.		Відхилення від 2014 р. до 2013 р.	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
Корми	551,5	39,7	1698,8	62,9	1716,4	61,05	1164,9	211,2	17,6	1,03
Пальне і мастильні матеріали	37,9	2,8	128,7	4,7	186,3	6,6	148,4	391,5	57,6	44,7
Плата послуг і робіт сторонніх організацій	27,1	1,9	84,3	3,1	26,5	0,95	-0,6	-2,2	-57,8	-68,5
Решта матеріальних витрат	165,4	11,9	224,5	8,95	230,4	8,2	65	39,3	5,9	2,6
Прямі витрати на оплату праці	398,8	28,7	401,8	14,8	410,9	14,6	12,1	3,03	9,1	2,3
Амортизація необоротних активів	0,4	0,03	12,8	0,05	92,8	3,3	92,4	23100	80	625
Відрахування на соціальні заходи	105,1	7,6	147,8	5,5	148,1	5,3	43	40,9	0,3	0,2
Решта ін. прямих та загально-виробничих витрат	101,7	7,37	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Всього:</b>	<b>1387,9</b>	<b>100</b>	<b>2698,7</b>	<b>100</b>	<b>2811,4</b>	<b>100</b>	<b>1423,5</b>	<b>102,5</b>	<b>112,7</b>	<b>4,2</b>

За результатами таблиці 3.10 видно, що на підприємстві 2014 р. із збільшенням чисельності працюючих збільшилась частка витрат на заробітну плату на 9,1 тис. грн. порівняно з 2013 р., та на 12,1 тис. грн. порівняно з 2012 р. Найвищу питому вагу у витратах 2014 р., які відносять на собівартість продукції становлять корми (61,05%), а найменшу питому вагу займає амортизація необоротних активів (3,3%).

Отже за результати дослідження фактичні витрати за 2014 р. порівняно з 2012 р. зросли на 1423,5 тис. грн. (102,5%), а порівняно з 2013 р. збільшились на 112,7 тис. грн. (4,2%). Графічно динаміка елементів собівартості продукції тваринництва на прикладі молока зображено на рисунку 3.9.



**Рис. 3.9. Динаміка елементів собівартості продукції тваринництва (молока) у ТзОВ „Поділля” (тис. грн.)**

За допомогою даних бізнес-плану та „Основних економічних показників роботи сільгосп підприємств” (ф. №50-с.г.) ми підраховали

резерви зниження собівартості продукції порівняно з 2012 та 2013 роками (табл. 3.11).

Таблиця 3.11  
Собівартість продукції у ТзОВ „Поділля”

Вид продукції	Собівартість 1 ц у 2012 р.	Собівартість 1 ц у попередньому 2013 р., грн.	Фактична собівартість 1 ц за 2014 р., грн.	Вихід продукції, ц	Відхилення від 2014 р. до 2012 р.		Відхилення від 2014 р. до 2013 р.	
					на 1 ц, грн.	на всю продукцію, грн.	на 1 ц, грн.	на всю продукцію, грн.
Пшениця озима	90,2	83,8	115,6	19121	25,4	485673	31,8	608047,8
Ячмінь озимий	0	0	171,3	13047	171,3	2234951	171,3	2234951,1
Ячмінь ярий	124,6	86,5	171,3	3130	46,7	146171	84,8	265424
Гречка	550	225,7	290,7	151	-259,3	-39154,3	65	9815
Кукурудза на зерно	106,5	78,2	91,9	32240	-14,6	-470704	13,7	441688
Соняшник	400	139,4	189,5	2224	-210,5	-468152	50,1	111422,4
Соя	0	0	221,5	3398	221,5	752657	221,5	752657
Ріпак озимий	228,1	315,1	173,2	5590	-54,9	-306891	-141,9	-793221
Цукрові буряки	41,6	63,8	40,06	904,2	-1,54	-1392,47	-23,74	-21465,70
Молоко	203,9	228,2	240	11710	36,1	422731	11,8	138178
Приріст ВРХ	1416,2	1729,7	1437	1720	20,77	35724,4	-292,73	-503495,6
Приріст свиней	1681,4	1380,4	1028,3	3719	-653,1	-2428879	-352,1	-1309459,9

Фактори, що несуть вплив на створення собівартості продукції поділяються на певні групи, до яких відносять формування технічного рівня виробництва, побудова організації виробництва і праці, визначення обсягу і структури продукції та інші.

На зменшення витрат впливають упровадження передової технології; модернізація і значне покращення експлуатації техніки, створення нових

технологій; зменшення затрат на насіння; використання відходів для опалення приміщень.

Значний вплив на зниження собівартості мають фактори, за допомогою яких можна впровадити нові форми управління виробництвом, які приносять велику віддачу; кооперація виробництва; покращення організації праці на всіх рівнях, раціональне використання робочого часу; ліквідація непродуктивних витрат, які забирають зайві кошти з доходу підприємства.

Третя група факторів представлена умовно-постійними витратами, але крім амортизації та використання основних виробничих фондів тільки для виконання основних функцій.

Четверта група факторів містить зміну строків закриття витрат на освоєння виробництва; витрати майбутніх періодів.

На підставі проведеного аналізу формується зведений підрахунок знайдення шляхів зниження собівартості, обчислюється собівартість всієї продукції, яка планується одержати в наступному році та витрати, які є плановими та відносяться на гривню товарної продукції.

За даними таблиці 3.11 зменшилась собівартість 1 ц ріпаку озимого порівняно з 2012 р. на 54,9 грн. та на 141,9 грн., також зменшилась собівартість соняшнику на 210,5 грн. порівняно з 2012 р. та збільшилась на 50,1 грн. порівняно з 2013 р., зменшилась собівартість кукурудзи на зерно на 14,6 грн. порівняно з 2012 р. та збільшилась 13,7 грн. порівняно з 2013 р. Найбільше зросла собівартість ячменю ярого аж на 84,8 грн. порівняно з 2013 р та на 46,7 грн. порівняно з 2012 р. Великою мірою зменшилась собівартість озимого ріпаку, а саме на 141,9 грн. порівняно з 2013 р.

В тваринництві спостерігається зменшення собівартості 1ц м'яса ВРХ і свиней на 292,73 грн. та на 352,1 грн. відповідно, проте зросла собівартість молока на 11,8 грн. порівняно з попереднім роком.

Збільшилась також собівартість молока на 36,1 грн., собівартість м'яса ВРХ збільшилась на 20,77 грн., проте зменшилась собівартість м'яса свиней на 653,1 грн. порівняно з 2012 р.

Таблиця 3.12

## Вплив факторів на зміну прибутку у ТзОВ „Поділля”

Вид продукції	Реалізація, ц		Ціна 1 ц, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Прибуток		Відхилення, грн.			
	Попер. 2013 р.	фактично за 2014 р.	Попер. 2013 р.	фактично за 2014 р.	Попер. 2013 р.	Фактично за 2014 р.	Попер. 2013	фактично за 2014 р.	всього	за рахунок		
										кількості	ціни	собівартості
Пшениця озима	28479	10848	144,4	157,5	96,6	115,6	1361296	45 45 31	- 906 765	- 176 31	13,1	19
Ячмінь озимий	0	0	0	0	0	171,3	0	0	0	0	0	171,3
Ячмінь ярий	11150	7697	187,5	168,4	37,5	171,3	1672500	- 22 32 1,3	- 169 482 1	- 345 3	- 19,1	133,8
Гречка	1279	151	358,3	230,4	43,5	290,7	402629,2	- 91 05, 3	- 411 734, 5	- 112 8	- 127, 9	247,2
Кукурудза на зерно	16989	13653	142,4	150,2	116,3	91,9	443412,9	79 59 70	352 557	- 333 6	7,8	- 24,4
Соняшник	597	402	349,4	375,2	401,4	189,5	-31044	74 65 1,4	105 695, 4	-195	25,8	- 211, 9
Соя	0	2174	0	301,3	0	221,5	0	17 34 85	173 485, 2	217 4	301, 3	221, 5
Ріпак озимий	1031	5590	366,2	291,6	707,7	173,2	- 352086,5	66 18 56	101 394 3	455 9	- 74,6	- 534, 5
Цукрові буряки	10088	8790	5,5	4,2	36,0	1000	307684	- 87 53 08 2	- 844 539 8	- 129 8	-1,3	964
Молоко	10947	10987	26,7	31,3	233,8	240,0	-2267124	- 22 92 98 7	- 258 63,2	40	4,6	6,2
Приріст ВРХ	1160	1516	2320,2 5	1505, 4	2010, 7	1436, 97	35078	10 34 0	- 255 338, 1	356	- 814, 9	- 573, 7
Приріст свиней	1534	2619	1931,1	10 36,0	1870, 9	1028, 3	92346,8	20 16 6,3	- 721 80,5	108 5	- 895, 1	- 842, 6

Оперативний аналіз виробничих витрат застосовують для постійного аналізу виробничих витрат, пошуку видатків, які є зайвими та нераціональними у структурних підрозділах підприємств, тобто цехах та бригадах, і швидкого прийняття заходів для їх усунення і уникнення.



За даними „Звіту про реалізацію продукції” (ф. №21-заг.) та „Основних економічних показників роботи сільгосп підприємств” (ф. №50-сг.) ми проаналізували дотримання плану прибутку від реалізації, визначили вплив факторів на зміну прибутку (табл. 3.12).

Аналіз виконання плану прибутку від реалізації показав, що найвищим є прибуток від вирощування кукурудзи на зерно, який становить 795970 грн., це пов'язано з великим обсягом реалізації продукції. Найбільший збиток одержаний в результаті вирощування цукрових буряків, що становить 8753082 грн.

В галузі тваринництва прибутковим є вирощування ВРХ та свиней від реалізації яких підприємство одержало 30506,3 грн. прибутку. Збитковим є продаж молока, що становить – 229298 грн. Хоча порівняно з минулим роком реалізація м'яса ВРХ зменшилась на 255338,1 грн., а реалізація м'яса свиней зменшилась на 72180,5 грн.

Відхилення прибутку за окремими видами об'єктів діяльності виникає внаслідок зміни цін і собівартості продукції.

Скориставшись даними таблиці 3.12 проведено аналіз виконання плану рентабельності на 2014 р. (табл. 3.13).

Аналіз виконання плану рентабельності показує, що рентабельність озимої пшениці у 2014 р. зменшилась на 13,2 % порівняно з 2013 р., в деякій мірі більше за рахунок підвищення собівартості на 19 грн. Найвища рентабельність в продажу соняшника становить 197,9 %, даний показник більший по відношенню до 2013 р. на 110,8%.

Таблиця 3.13

## Рентабельність продукції у ТзОВ „Поділля”

Вид продукції	Середня ціна реалізації, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Рентабельність, %			Відхилення, грн.		
	2013 р.	2014 р.	2013 р.	2014 р.	2013 р.	(гр.1-гр.4) : гр.4	2014 р.	всього	в т. ч. за рахунок	
									ціни	собівартості
Пшениця озима	144,4	157,5	96,6	115,6	149,4	0,25	136,2	-13,2	13,1	19
Ячмінь озимий	0	0	0	171,3	0	-1	0	0	0	171,3
Ячмінь ярий	187,5	168,4	37,5	171,3	500	0,09	98,3	-401,7	-19,1	133,8
Гречка	358,3	230,4	43,5	290,7	823,6	0,23	79,25	-744,3	-127,9	247,2
Кукурудза на зерно	142,4	150,2	116,3	91,9	122,4	0,55	163,4	41	7,8	-24,4
соняшник	349,4	375,2	401,4	189,5	87,04	0,84	197,9	110,8	25,8	-211,9
Соя	0	301,3	0	221,5	0	-1	136,0	136	301,3	221,5
Ріпак озимий	366,2	291,6	707,7	173,2	51,74	1,11	168,3	116,5	-74,6	-534,5
Цукрові буряки	5,5	4,2	36,0	1000	15,27	-0,99	0,42	-14,85	-1,3	964
Молоко	26,7	31,3	233,8	240,0	11,42	-0,88	13,04	1,62	4,6	6,2
Приріст ВРХ	2320,25	1505,4	2010,7	1436,97	115,3	0,61	104,7	-10,6	814,85	-573,73
Приріст свиней	1931,1	1036,0	1870,9	1028,3	103,2	0,87	0,97	-102,2	-895,1	-842,6

Рентабельність продукції розраховується як відношення чистого доходу від реалізації продукції до собівартості і характеризує та демонструє прибутковість підприємства, яка отримується від його основної діяльності. Показники даної групи дають уявлення про те, наскільки ефективно підприємство здійснює свою діяльність, контролює витрати на виробництво і реалізацію продукції, і який чистий прибуток при цьому отримує. Нормативного значення для коефіцієнтів рентабельності немає, проте чим вище значення коефіцієнту, тим краще. Збільшення коефіцієнту протягом звітного року свідчить про покращання результатів діяльності підприємства, а зменшення є показником їх погіршення [46, с. 498].

Для того, щоб порівняти ТзОВ „Поділля” з іншими сільськогосподарськими підприємствами, необхідно розглянути його середньогалузеві показники.

Таблиця 3.14

## Аналіз фінансового стану господарства ТзОВ „Поділля”

Показник	Роки			Відхилення від 2014 р. до 2012 р.		Відхилення від 2014 р. до 2013 р.	
	2012	2013	2014	(+, -)	(%)	(+,-)	(%)
Необоротні активи	2809	9059	10148	7339	261,2	1089	12,02
Виробничі запаси	984	1420	1203	219	22,2	-217	-15,3
Кошти	24	892	2	-22	-91,6	-890	-99,7
Дебіторська заборгованість	218	41	1200	982	450,4	1159	2826,8
Власний капітал	5527	10564	13808	8281	149,8	3244	30,7
Заборгованість за позиками	842	1241	3039	2197	260,9	1798	144,8
Кредиторська заборгованість	842	1241	2739	1897	225,2	1498	120,7
Виручка від реалізації продукції (робіт і послуг)	12498	21766	17357	4859	38,7	-4409	-20,2
Затрати на виробництво	13029	18573	24651	11622	89,2	6078	32,7
Прибуток звітнього року	1469	5037	3244	1775	120,8	-1793	-35,6

Аналіз фінансового стану господарства показує, що прибуток, який отримало підприємство, склав 3244 тис. грн., по відношенню до минулого року відбулось недоотримання 1793 тис. грн. (35,6 %), за рахунок зменшення вартості виробничих запасів на 217 тис. грн. (15,3 %), коштів - на 890 тис. грн. (99,7 %), збільшення вартості необоротних активів на 1089 тис. грн. (12,02 %), власного капіталу – на 3244 тис. грн. (30,7 %) порівняно з 2013 р. Зросла заборгованість за позиками на 1798 тис. грн. (144,8 %), та кредиторська заборгованість на 1498 тис. грн. (120,7 %), проте зменшилась виручка від реалізації продукції на 4409 (20,2 %) та зросли затрати на виробництво на 6078 тис. грн. (32,7 %) порівняно з минулим роком.

Зате прибуток у 2014 р. перевищує на 1775 тис. грн. прибуток, який одержали у 2012 р., за рахунок збільшення вартості виробничих запасів на 219 тис. грн. (22,2 %), за рахунок зменшення коштів на 22 тис. грн. (91,6 %), підвищення вартості необоротних активів на 7339 тис. грн. (261,2 %) та

власного капіталу на 8281 тис. грн. (149, 8 %) порівняно з 2012 р. Зросла дебіторська заборгованість на 982 тис. грн. (450,4 %), збільшилась кредиторська заборгованість на 1897 тис. грн. (225,2 %) та заборгованість за позиками на 2197 тис. грн. (260,9 %), також зросла виручка від реалізації продукції на 4859 тис. грн. (38, 7%), що зумовило підвищення затрат на виробництво на 11 622 тис. грн. (89, 2%) порівняно з 2012 р.

Ступінь ліквідності оборотних активів та їх груп визначають для оцінення платоспроможності господарства.

Таблиця 3.15

**Показники платоспроможності (ліквідності) господарства ТзОВ „Поділля”**

Показник	Формула розрахунку	Роки			Рекомендовані значення показників
		2012	2013	2014	
Коефіцієнт покриття	$K_{п} = \frac{A_1 + A_2 + A_3}{П_1 + П_2}$	6,9	7,6	4,2	1,5 - 2,0
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$K_{ш.л.} = \frac{A_1 + A_2}{П_1 + П_2}$	5,7	2,5	1,6	0,8 - 1,0
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K_{абс.л.} = \frac{A_1}{П_1 + П_2}$	0,03	0,7	0,0006	>0,2

Коефіцієнт покриття характеризує достатність оборотних активів для покриття боргів та демонструє, що 7,6 грн. припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань може бути погашена не тільки за рахунок грошових коштів, а й за рахунок очікуваних фінансових надходжень за відвантажену продукцію. Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань може бути погашена активами, що мають абсолютну ліквідність.

На основі „Балансу” (ф. № 1) ми розрахували і дали оцінку зміни показників, що характеризують фінансову стійкість підприємства (табл. 3.16)

Аналіз прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період.

Таблиця 3.16

## Показники, що характеризують фінансову стійкість ТЗОВ „Поділля”

Показник	Формула розрахунку	Роки			Рекомендовані значення показників
		2012	2013	2014	
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$\frac{p. 2515 - p. 1696}{p. 2515}$	0,85	0,86	0,76	> 0,1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{p. 2515 - p. 1695}{p. 1495}$	0,9	0,77	0,71	> 0
Коефіцієнт фінансової стабільності	$\frac{p. 1495}{p. 1595 + p. 1695}$	1,7	0,13	1,5	> 0,5
Коефіцієнт зносу	$\frac{p. 1012}{p. 1011}$	0,44	0,21	0,28	< 0,5
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{p. 1160 + p. 1165 + p. 1166 + p. 1167}{p. 1695}$	0,028	0,72	0,00065	> 0,5

Загальна оцінка показників прибутку підприємства виконується за етапами:

1. Оцінка виконання плану з прибутку у цілому за окремими видами прибутків і збитків.
2. Вивчення динаміки фінансових результатів за ряд років.
3. Визначення впливу основних факторів на зміну суми прибутку від реалізації товарної продукції.
4. Оцінка рівня рентабельності продукції та підприємства.
5. Виявлення резервів зростання прибутку і рентабельності.

Фактори, які впливають на зміну прибутку складаються з ціни реалізованої продукції; обсягу реалізації продукції; структури реалізованої продукції; собівартість одиниці продукції; собівартість продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції.

Резерви збільшення прибутку визначають за кожним видом товарної продукції. Основними їхніми джерелами є збільшення обсягу реалізації продукції, зниження її собівартості, застосування новітніх технологій,

підвищення якості товарної продукції, реалізація її на вигідніших ринках збуту та за більш оптимальні строки.

Таблиця 3.17

**Показники рівня та динаміки фінансових результатів у ТзОВ „Поділля”**

Показники	Роки				Відхилення (+, -)	
	2013		2014		Сума, грн.	у % до обороту
	Сума, грн.	у % до обороту	Сума, грн.	у % до обороту		
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	18139	100	17357	100	-782	-4,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	14293	82,3	14502	83,5	209	1,5
Валовий прибуток (збиток)	3846	21,2	2855	16,4	-991	-25,7
Інші операційні доходи	2479	13,6	994	5,7	-1485	-59,9
Адміністративні витрати	281	1,5	383	2,2	102	36,3
Витрати на збут	9	0,05	-	-	-	-
Інші операційні витрати	778	4,3	96	0,5	-682	-87,6
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	5257	28,9	3370	19,4	-1887	-35,9
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	-	-	164	0,9	164	-
Фінансові витрати	220	1,2	100	0,6	-120	-54,5
Інші витрати	-	-	190	1,1	190	-
Прибуток (збиток) до оподаткування	5037	27,7	3244	18,7	-1793	-35,6
Чистий прибуток (збиток)	5037	27,7	3244	18,7	-1793	-9

Як показують дані таблиці 3.17., чистий прибуток підприємства в звітному році порівняно з 2013 р. зменшився на 1793 тис. грн. (35,6 %) і склав 3244 тис. грн. Це зменшення цілком зумовлено скороченням прибутку від звичайної діяльності. Зокрема, відбулося зменшення прибутку від операційної діяльності в звітному періоді порівняно з попереднім на 1887 тис. грн. (35,9 %). Звертає на себе увагу підвищення в звітному періоді порівняно з базисним частки собівартості реалізованої продукції на 209 тис. грн. (1,5 %). Такі зміни загалом негативні, тому що підвищились адміністративні витрати на 102 тис. грн. (36,3%) та зменшився валовий прибуток на 991 тис. грн. (25,7 %) порівняно з 2013 р.

Загальний фінансовий результат виробничо-господарської діяльності підприємства показує прибуток. Прибуток від реалізації продукції є найголовнішою складовою загальної величини прибутку, на формування якого впливає величина обсягу реалізації продукції, структура продукції, витрати на сировину, матеріали, рівень витрат матеріальних і трудових ресурсів, встановлені тарифи на послуги, витрати на транспортування.

Найважливішим складником загальної величини прибутку виступає прибуток від реалізації продукції, величина якої формується під впливом таких факторів: обсяг реалізації; структура продукції; відпускні ціни на сировину, матеріали, паливо, тарифи на енергію та перевезення; рівень витрат матеріальних і трудових ресурсів.

Виявлення причин та їх вплив на показники прибутку доцільно проводити з використанням факторного аналізу.

Суть факторного аналізу полягає у виявленні впливу виручки від продажу, ціни, собівартості, комерційних та управлінських витрат, сукупного впливу усіх факторів на прибуток від продажу на зміну прибутку, який визначається у грошовому виразі:

Загальний вплив усіх чинників має відповідати абсолютному відхиленню прибутку від продажу у звітному році порівняно з базовим роком.

Таблиця 3.18

## Показники факторного аналізу прибутку в ТзОВ „Поділля”

Показники	2013 р., тис. грн.	2014 р., тис. грн.	Абсолютна зміна, грн.	Відносні зміни, %
			4=3-2	5=(4/2)*100%
1	2	3	4	5
Виручка від реалізації	18139	17357	-782	-4,3
Собівартість	14293	14502	209	1,6
Комерційні витрати	9	-	-	-
Витрати на управління процесом	281	383	102	36,3
Прибуток від продажів	3556	2472	-1084	-30,5

За результатами факторного аналізу прибутку можна зробити висновок: сума виручки від реалізації продукції у 2014 р. становить 17357 тис. грн., ця сума зменшилась порівняно з минулим роком на 782 тис. грн. (4,3 %). Собівартість продукції у звітному році становить 14502 тис. грн. Ця сума збільшилась порівняно з минулим роком на 209 тис. грн. (1,6 %), що негативно впливає на діяльність підприємства. У 2014 р. сільськогосподарське підприємство отримало прибуток від продажів в розмірі 2472 тис. грн., що складає меншу суму порівняно з 2013 р. на 1084 тис. грн. (30,5 %) за рахунок збільшення витрат та підвищення собівартості.

Факторний аналіз прибутку здійснюють в кілька етапів:

1. Розрахунок впливу фактора „виручка від продажу”: проведення такого аналізу починається з врахування впливу інфляції. Пояснювальна записка в бухгалтерському звіті зазвичай містить інформацію про те, на скільки зросли ціни на продукцію підприємства в середньому за рік. Знаючи цей відсоток, розраховують виручку від реалізації в звітному періоді у



порівняльних цінах з базовим періодом. Без досягнення такого зіставлення аналіз безглуздий.

$$V_{\text{пор. з. п.}} = \frac{V_{\text{з.п.}}}{I_{\text{ц}}} \quad (3.1)$$

де  $V_{\text{пор. з. п.}}$  - виручка звітної періоду в порівнянних цінах минулого року;  
 $V_{\text{з. п.}}$  - виручка звітної періоду, наведена у Формі №2 в цінах звітної періоду;

$I_{\text{ц}}$  - індекс цін (індекс інфляції).

$$V_{\text{пор. з. п.}} = 17357:103,0 \% = 168,51 \text{ (тис. грн.)}$$

З цього випливає: виручка від продажу продукції у звітному році зросла за рахунок зростання ціни наступним чином:

$$V_{\text{ц}} = V_{\text{з.в.}} - V_{\text{пор.з.п.}} \quad (3.2)$$

де  $V_{\text{ц}}$  - зміна виручки від продажів за рахунок ціни (інфляції)

$$V_{\text{ц}} = 17357 - 168,51 = 17188,49 \text{ (грн)}$$

Вплив зміни виручки від реалізації на суму прибутку від продажу (Пп), виключаючи вплив зміни ціни, можна розрахувати наступним чином:

$$P_{\text{пз}} = (V_{\text{з.в.}} - V_{\text{б}}) \div 100 \times P_{\text{пб}} \quad (3.3)$$

де  $P_{\text{п}}$  - рентабельність від продажів.

$$P_{\text{пз}} = \frac{P_{\text{п}}}{\text{вируч}} \times 100 \quad (3.4)$$

$$P_{\text{п}} = (3244 : 17357) * 100 = 18,68 \%$$

$$P_{\text{пз}} = ((17357 - 18139) - 17188,49) : 100 * 18,68 = -3356,88 \text{ (тис. грн)}$$

2. Розрахунок впливу фактора собівартості реалізації. Цей вплив розраховується за формулою:

$$P_{\text{с}} = \frac{V_{\text{з.п.}} \times (P_{\text{вс.з.}} - P_{\text{вс.п.}})}{100} \quad (3.5)$$

де  $P_{\text{вс з}}$  і  $P_{\text{вс п}}$  - питома вага собівартості у звітному і базисному роках, %.

$$P_{\text{с}} = 17357 * (83,5 - 78,8) : 100 = 815,78 \text{ (тис. грн.)}$$

$$P_{\text{вс з}} = (14502 * 100) : 17357 = 83,5 \%$$

$$P_{\text{вс п}} = (14293 * 100) : 18139 = 78,8 \%$$

3. Розрахунок впливу фактора „ціна”:

$$P_{ц} = \frac{P_{ц} * P_{пб}}{100} \quad (3.6)$$

$$P_{ц} = 17188,49 * 18,68 = 321080,99 \text{ (тис. грн.)}$$

4. Розрахунок фактора «комерційні витрати»:

$$P_{кв} = \frac{V_{з.в.} * (P_{с_{кв.з}} - P_{с_{кв.б}})}{100} \quad (3.7)$$

$$P_{кв} = 17357 * (-0,05) : 100 = - 8,67 \text{ (тис. грн.)}$$

$$P_{с_{кв.з}} = 0 \%$$

$$P_{с_{кв.б}} = (9 * 100) : 18139 = 0,05 \%$$

5. Розрахунок фактора «управлінські витрати».

$$P_{у.в.} = \frac{V_{з.в.} * (P_{в_{у.в.з}} - P_{в_{у.в.п.}})}{100} \quad (3.8)$$

де  $P_{в_{у.в.з}}$  і  $P_{в_{у.в.п.}}$  - відповідно рівні управлінських витрат у звітному і базисному періодах.

$$P_{у.в.} = 17357 * (2,2 - 1,5) : 100 = 121499 : 100 = 121,5 \text{ (тис. грн.)}$$

$$P_{в_{у.в.з}} = (383 * 100) : 17357 = 2,2 \%$$

$$P_{в_{у.в.п.}} = (281 * 100) : 18139 = 1,5 \%$$

6. Розрахунок сукупності впливу всіх факторів на прибуток від продажів.

Таблиця 3.19

### Фактори впливу на прибуток

Фактори, що впливають на прибуток	Сума впливу, тис. грн.
1. Виручка від продажу	168,51
2. Собівартість реалізації	815,78
3. Ціна	321080,99
4. Комерційні витрати	-8,67
5. Управлінські витрати	121,5
Разом	322178,11

Всі явища і процеси господарської діяльності підприємств знаходяться у взаємозалежності, проте одні з них безпосередньо пов'язані між собою, а інші лише деякою мірою. Отже, питанням, яке потребує вирішення в економічному аналізі, є вимірювання величини впливу факторів на економічні показники, які потрібно дослідити.

Рентабельність – поняття, що характеризує економічну ефективність виробництва, за якої підприємство за рахунок грошової виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) повністю відшкодовує витрати на її виробництво й одержує прибуток як головне джерело розширеного відтворення [38, с. 255].

Визначення доходу не може обійтись без визначення рівня рентабельності шляхом відсоткового відношення прибутку до затрат, що призвели одержання даного прибутку.

На основі звіту про фінансові результати діяльності підприємства визначають такі чотири узагальнюючі показники рівня рентабельності:

1. Рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг – це відношення валового прибутку (різниця між чистим доходом (виручкою) і собівартістю реалізованої продукції) до собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг.

Рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг в ТзОВ „Поділля” за попередній період =  $3846 : 14293 * 100 = 26,9 \%$

Рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг за звітний період =  $2855 : 14502 * 100 = 19,68 \%$

2. Рентабельність операційної діяльності – це відношення прибутку від операційної діяльності до операційних витрат (собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати + витрати на збут + інші операційні витрати).

Рентабельність операційної діяльності за попередній період =  $5257 : (14293 + 281 + 9 + 778) * 100 = 34,2 \%$

Рентабельність операційної діяльності за звітний період =  $3370 : (14502 + 383 + 0 + 96) * 100 = 22,5 \%$

Рентабельність звичайної діяльності – це відношення прибутку від звичайної діяльності до витрат звичайної діяльності (операційні витрати + фінансові та інвестиційні витрати).

Рентабельність звичайної діяльності за попередній період =  $5037 : (18573 + 220 + 0) * 100 = 26,8 \%$

$$\text{Рентабельність звичайної діяльності за звітний період} = \\ 3244 (24651 + 100 + 190) * 100 = 13,0 \%$$

3. Рентабельність витрат діяльності – це найзагальніший результативний показник рівня рентабельності. Визначають його діленням чистого прибутку на суму витрат діяльності (звичайної і надзвичайної). Рентабельність витрат діяльності і рентабельність звичайної діяльності доцільно визначати в двох вимірах – до оподаткування і після оподаткування.

$$\text{Рентабельність витрат діяльності за попередній період} = \\ 5037 : 18793 * 100 = 26,8\%$$

$$\text{Рентабельність витрат діяльності за звітний період} = \\ 3244 : 24941 * 100 = 13,0 \%$$

За даними табл. 3.20. можна зробити висновок про те, що показники рентабельності у звітному році значно знизилась порівняно з попереднім роком.

Таблиця 3.20

### Загальні показники рівня рентабельності ТзОВ „Поділля”

Показники рівня рентабельності	Звітний період			Попередній період			Відхилення % (-/+)
	Прибуток, тис. грн.	Витрати, тис. грн.	Рівень рентабельності, %	Прибуток, тис. грн.	Витрати, тис. грн.	Рівень рентабельності, %	
Рентабельність реалізованої продукції	2855	14502	19,6	3846	14293	26,9	-7,3
Рентабельність операційної діяльності	3370	14981	22,5	5257	15361	34,2	-11,7
Рентабельність звичайної діяльності	3244	24941	13,1	5037	18793	26,8	-13,7
Рентабельність витрат діяльності	3244	24941	13,0	5037	18793	26,8	-13,8

Рентабельність активів обчислюється як відношення чистого прибутку до середньої величини активів підприємства та розраховується за формулою:

$$R_A = \frac{\text{ЧП}}{A} \quad (3.9)$$

$$R_A = (3244 : (18529 + 22938) : 2) * 100 = 15,2\%$$

Рентабельність активів демонструє те, що 0,15 % чистого прибутку припадає на 1 грн. вкладених активів.

Рентабельність необоротних активів можна знайти, як відношення чистого прибутку до середньої величини необоротних активів та обчислюємо за даною формулою:

$$R_{НА} = \frac{\text{ЧП}}{НА} \quad (3.10)$$

$$R_{НА} = (3244 : (9059 + 22938) : 2) = 20,3\%$$

Отже, 0,20% чистого прибутку припадає на кожну гривню необоротних активів та його зростання є позитивним явищем.

Рентабельність оборотних активів обчислюється шляхом відношення чистого прибутку до середньої величини оборотних активів і розраховується за визначено формулою:

$$R_{ОА} = \frac{\text{ЧП}}{ОА} \quad (3.11)$$

$$R_{ОА} = (3244 : (9470 + 22938) : 2) * 100 = 20,01\%$$

Рентабельність виробничих фондів знаходимо шляхом ділення валового або чистого прибутку на середню величину виробничих фондів та розраховується за формулою:

$$R_{ВФ} = \frac{\text{ВП (ЧП)}}{\text{ВФ}} \quad (3.12)$$

$$R_{ВФ} = (2855 : (7923 + 1420 + 2323) : 2) * 100 = 48,9\%;$$

$$R_{ВФ} = (3244 : (7923 + 1420 + 2323) : 2) * 100 = 55,6\%.$$

Рентабельність власного капіталу – фінансовий коефіцієнт, що характеризує ефективність використання власного капіталу. Він демонструє, яка віддача, тобто норма прибутку на вкладений власний капітал. Показник повинен бути максимальним, щоб виконати поставлені завдання.

Рентабельність власного капіталу обчислюємо шляхом ділення чистого прибутку до середньої величини власного капіталу, тобто за формулою:

$$R_{BK} = \frac{ЧП}{BK} \quad (3.13)$$

$$R_{BK} = (3244 : ((10564 + 13808) : 2)) * 100 = 26,6 \%$$

Рентабельність позикового капіталу обчислюється шляхом ділення чистого прибутку на середню величину позикового капіталу:

$$R_{PK} = \frac{ЧП}{PK} \quad (3.14)$$

$$R_{PK} = (3244 : (6091 + 3039) : 2) * 100 = 71,06 \%$$

Рентабельність діяльності підприємства – це показник, що знаходимо через відношення прибутку від звичайної діяльності до середньої величини власного та позикового капіталу або суми всіх активів та обчислюється за вказаною формулою:

$$R_d = \frac{ПЗд}{K} \quad (3.15)$$

$$R_d = (3244 : (18529 + 22938) : 2) * 100 = 15,6 \%$$

$$R_d = (3222 : (18529 : 2)) * 100 = 35,01 \%$$

Отже, ТЗОВ „Поділля” отримало 35,01% рентабельності на 1 гривню капіталу, або характеризує ефективність ресурсів, які використало підприємство.

*Рентабельність продажу за звітний період =*

$$(2855 : 17357) * 100 = 16,4 \%$$

*Рентабельність продажу за попередній період =*

$$(3846 : 18139) * 100 = 21,2 \%$$

Рівень рентабельності виробництва (Р) визначається за формулою:

$$P = \frac{П \times 100}{B_v} \quad (3.16)$$

де  $П$  – валовий прибуток від реалізації (робіт, послуг);

$B_v$  – виробничі витрати на реалізовану продукцію (її виробнича собівартість).

*Р за звітний період =*

$$(2855 : 14502) * 100 = 19,7 \%$$

*Р за попередній період =*

$$(3846 : 14293) * 100 = 26,9 \%$$

Це означає, що підприємство за рахунок одержаної грошової виручки повністю відшкодувало витрати виробництва на реалізовану продукцію і додатково одержало на кожну гривню цих витрат по 19 коп. прибутку у звітному періоді та 26 коп. у попередньому періоді.

Проведемо аналіз ділової активності підприємства на прикладі ТЗОВ „Поділля”. Ділова активність підприємства проявляється через розширення ринків збуту продукції, підтримання ділової репутації, вихід на ринок праці і капіталу. Ділову активність підприємства характеризують показники ефективності використання робочої сили, основних виробничих фондів, оборотного капіталу, фінансових ресурсів.

Оборотність засобів або їх джерел оцінюється за такими показниками:

1. Коефіцієнт оборотності (кількість оборотів за досліджуваний період, швидкість обороту):

$$K_o = \frac{P}{\overline{OЗ}} \quad (3.17)$$

де  $K_o$  – оборотність активів або їх складових;

$P$  – виручка від реалізації продукції;

$\overline{OЗ}$  – середні залишки оборотних засобів або їх складових.

2. Коефіцієнт завантаження, який є оберненою величиною до коефіцієнта оборотності:

$$K_z = \frac{\overline{OЗ}}{P} \quad (3.18)$$

3. Тривалість одного обороту, в днях:

$$O = \frac{T}{K_o} = \frac{T \times \overline{OЗ}}{P} \quad (3.19)$$

де  $T$  – кількість днів в досліджуваному періоді ( $T$  приймає такі значення: рік – 360 днів; квартал – 90 днів; місяць – 30 днів).

4. Економія (перевитрати) оборотних засобів або їх елементів:

$$\Delta \overline{OЗ} = (O_1 - O_o) \times \frac{P_1}{T} \quad (3.20)$$

Показниками оборотності для оцінки ділової активності є:

1. Коефіцієнт оборотності активів – відображена швидкість обороту сукупного капіталу, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції припадає на одну грошову одиницю активів:

$$K_{\text{в}} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізованої продукції}}{\text{Середня вартість активів}} \quad (3.21)$$

Зворотна величина – коефіцієнт завантаження показує скільки за звітний період витрачено грошових одиниць активу на одну грошову одиницю реалізованої продукції.

2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів показує скільки, грошових одиниць продукції приносить кожна одиниця оборотних активів:

$$K_{\text{оз}} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня вартість оборотних активів}} \quad (3.22)$$

Швидкість обороту активів багато в чому залежить від органічної будови капіталу (співвідношення основного і оборотного капіталу). Чим більше частка основного капіталу в загальній його сумі, тим повільніше він обертається, і навпаки, зі збільшенням питомої ваги оборотних активів прискорюється загальна оборотність капіталу (активів).

3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів – відображає число оборотів запасів і дозволяє виявити резерви зростання виробництва продукції. Зниження цього показника характеризує відносне зростання товарно-матеріальних запасів, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства.

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів розраховується за формулою:

$$K_{\text{з}} = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середня вартість виробничих запасів}} \quad (3.23)$$

4. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (коштів у розрахунках) – показує кількість оборотів дебіторської заборгованості:

$$K_{\text{д}} = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня величина дебіторської заборгованості}} \quad (3.24)$$

5. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості – характеризує залучені кошти, які підлягають поверненню.



$$K_k = \frac{\text{Сума закупівель}}{\text{Середня величина кредиторської заборгованості}} \quad (3.25)$$

Сума закупівель = [чиста виручка від реалізації продукції – фінансовий результат від діяльності до оподаткування + залишки виробничих запасів на кінець періоду] – елементи доданої вартості.

Елементи доданої вартості витрати на оплату праці = відрахування на соціальні заходи + амортизація.

6. Коефіцієнт оборотності власного капіталу – відображає швидкість обороту вкладеного власного капіталу:

$$K_b = \frac{\text{Чиста виручка від реалізації продукції}}{\text{Середня величина власного капіталу}} \quad (3.26)$$

Проаналізуємо ділову активність ТЗОВ „Поділля” за 2 роки з табл. 3.21.

Таблиця 3.21

## Аналіз ділової активності ТЗОВ „Поділля”

Показник	Попередній період 2013 р.	Звітний в період 2014 р.	Абсолютне відхилення
			(+,-) (гр.3-гр.2)
1	2	3	4
1. Чиста виручка від реалізації продукції, тис. грн.	18139	17357	-782
2. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	14293	14502	209
3. Середня вартість активів, тис. грн.	13590	20733,5	7143,5
4. Середня вартість оборотних активів, тис. грн.	7656	11130	3474
5. Середня вартість виробничих запасів, тис. грн.	1422	1311,5	-110,5
6. Середня величина дебіторської заборгованості, тис. грн.	129,5	620,5	491
7. Середня величина кредиторської заборгованості, тис. грн.	1041,5	1990	948,5
8. Середня величина власного капіталу, тис. грн.	8045,5	12186	4140,5
9. Сума закупівель, тис. грн.	13109	13202	93

<b>Коефіцієнт оборотності:</b>			
10. Активів (р.1: р.3)	1,3	0,8	-0,5
11. Оборотних активів (р.1: р.4)	2,3	1,5	-0,8
12. Виробничих запасів (р.2: р.5)	10,05	11,05	1,0
13. Дебіторської заборгованості (р.1: р.6)	140,06	27,9	-112,1
14. Кредиторської заборгованості (р.9 : р.7)	12,6	6,6	-6
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
15. Власного капіталу (р. 1 : р.8)	2,3	1,4	-0,8
<b>Термін одного обороту, дні</b>			
16. Активів (360: р. 10)	269,7	430,03	160,3
17. Оборотних активів (360:р 11)	151,9	230,8	78,9
18. Виробничих запасів (360: р.12)	35,8	32,5	-3,3
19. Власного капіталу (360 : р.15)	159,6	252,7	93,07
<b>Строк погашення, дні</b>			
20. Дебіторської заборгованості (період інкасації) (360: р. 13)	2,6	12,8	10,3
21. Кредиторської заборгованості (360:р.14)	21,6	36,5	14,9
22. Тривалість операційного циклу (р.18+р.20)	38,4	45,4	7,04

### 3.4. Джерела інформації та методика проведення контролю доходів і витрат

Контроль потрібний для забезпечення об'єктивної оцінки певної ситуації та застосовується для створення умов, щоб внести коригування до запланованих показників розвитку окремих підрозділів та всього підприємства в цілому. Опираючись на це, контроль є одним з головних інструментів створення і погодження управлінського рішення. Дотримання відповідних вимог сприятиме нормальному функціонуванню підприємства і досягненню ним поставлених цілей.

Існують різні підходи до проведення контролю фінансових результатів сільськогосподарського підприємства, які поділяють на два основні напрями: зовнішній та внутрішній контроль.

Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна дія, кожна здійснена господарська операція прямо чи опосередковано впливає на кінцевий результат господарювання. Саме тому лише для повного та ефективного контролю фінансових результатів недостатнім буде лише проконтролювати правильність обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за певний період, проаналізувати причини його зміни в порівнянні з минулим періодом чи плановими показниками, а дуже важливим є попередній та поточний контроль протягом всіх циклів діяльності, що дає змогу оперативно здійснювати вплив на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті рішення[90, с. 24].

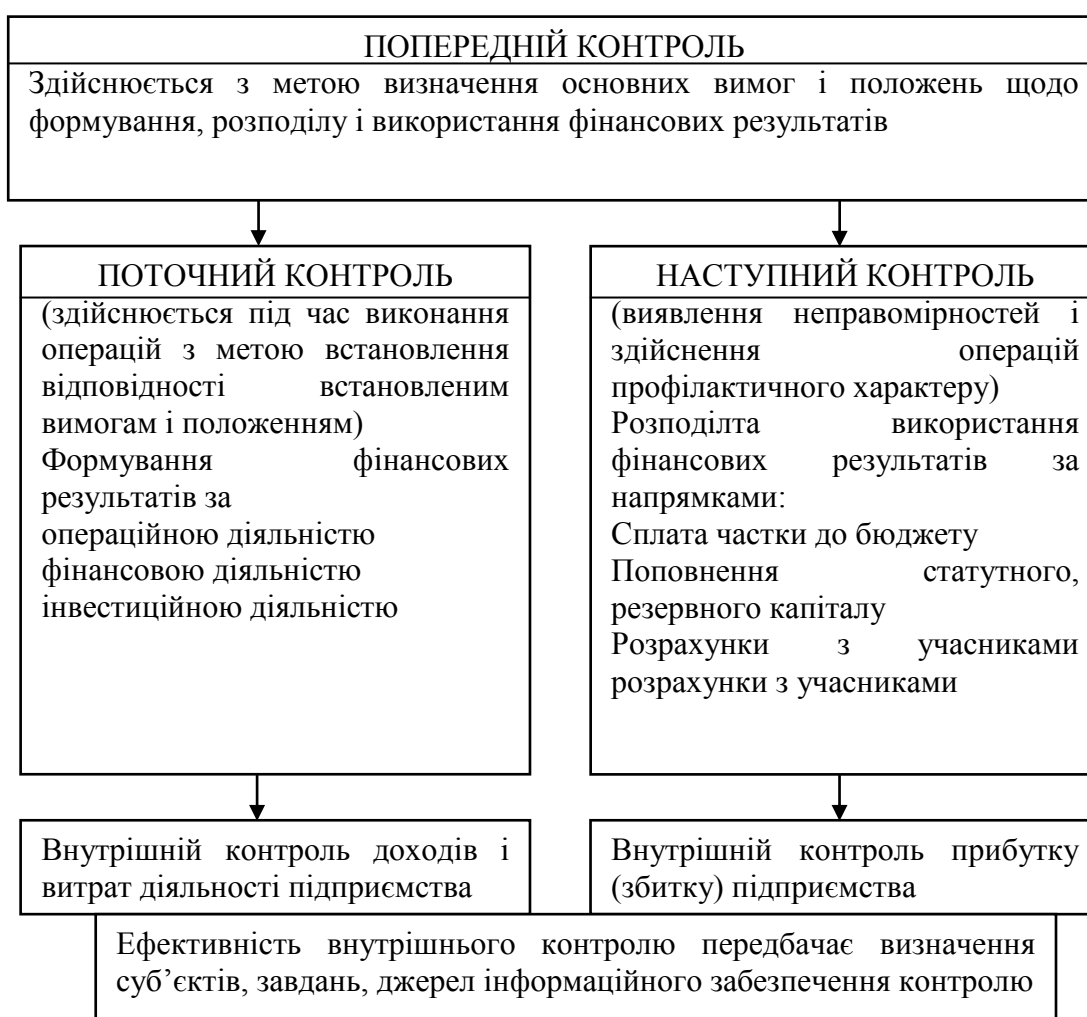
Зовнішній контроль пов'язаний з державною діяльністю, зокрема з виконанням державними органами своєї фіскальної функції. Контроль зводяться до цілого ряду методик, прописаних у законодавчих актах, які регламентують порядок формування, віддзеркалення і оподаткування фінансових результатів підприємства.

Державна фіскальна служба систематично здійснює зовнішній контроль за фінансовими результатами підприємства, враховуючи те, що вони є базою оподаткування прибутку. Зовнішній контроль, який проводиться за ініціативою кредиторів підприємства проводиться у вигляді зовнішніх аудиторських перевірок або пошуку різних даних про діяльність підприємства.

Внутрішній контроль формується та вводиться керівництвом підприємства та діє безперервно для того, щоб отримати обґрунтовані та визначені цілей підприємства, які полягають у результативності і ефективності діяльності; достовірності фінансової звітності та відповідності законам і встановленому порядку.

Внутрішній контроль фінансових результатів сільськогосподарського підприємства переслідує мету, згідно якої керівництво перебуває у пошуку шляхів ефективнішого управління підприємством, резервів для покращення фінансових результатів і досягнення основної цілі менеджменту, яка впливає із цього – покращення фінансового становища власників підприємства.

Контроль фінансових результатів не може існувати у відокремленому вигляді від контролю всієї діяльності підприємства і проходить на усіх етапах господарювання та усіх циклах діяльності. На рис. 3.10. зображено механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства.



**Рис. 3.10 Механізм здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств [115, с. 404]**

З рисунка видно, що представлений механізм внутрішнього контролю фінансових результатів складається із стадій здійснення попереднього, поточного та наступного контролю. Шляхом глибокого аналізу та проведення обчислень фінансових результатів проводиться попередній фінансовий контроль, який проводить об'єктивну оцінку доцільності прийняття певного рішення, що має профілактичне значення при порушеннях фінансової дисципліни та інших фінансових правопорушеннях.

Поточний фінансовий контроль—це контроль за безпосередньою оперативною фінансовою діяльністю, інакше кажучи за власне фінансовим процесом. Він полягає в систематичній перевірці дотримання фінансової дисципліни, тобто дотримання вимог фінансових норм і нормативів. Наступний фінансовий контроль це контроль за фінансовими результатами діяльності. Він проводиться після здійснення фінансових операцій і, як правило, після завершення певних етапів діяльності з метою з'ясування її ефективності.

Здійснюючи внутрішній контроль витрат та доходів підприємства, необхідно звернути увагу на порядок формування і облік собівартості послуг.

Контроль здійснюються перевіряючи наявність та раціональність оформлення первинних документів, що слугують підставою формування собівартості продукції; раціональності включення витрат до складу собівартості продукції; повноту, правильність та достовірність формування операцій з собівартості продукції в обліку та звітності; оцінку проведення синтетичного та аналітичного обліку витрат та доходів на виробництві, що входять до складу собівартості продукції; оцінку встановлення правильності складання собівартості продукції за об'єктами калькулювання витрат.

Здійснюючи контролю за формуванням витрат на виробництво, необхідно пересвідчитися в правильності організації їх обліку витрат. Для цього необхідно перевірити: методику обліку витрат на підприємстві та відповідність її обліковій політиці, прийнятій на підприємстві; принципову особливість включення витрат до собівартості тільки того періоду, у якому їх

здійснено, незалежно від часу їхньої оплати; прямі й непрямі витрати, що відносяться на собівартість продукції; витрати, за якими неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони мали відноситися [106, с. 232].

Контроль операцій з обліку витрат та доходів на ТзОВ „Поділля”, по якому проводяться дослідження, розпочинають шляхом проведення інвентаризації по об’єктах обліку. Ця процедура дає змогу знайти недостачі або лишки та правопорушення, лише якщо вони існують. При цьому об’єктом інвентаризації виступає незавершене виробництво.

Документальну перевірку контролер починає після ознайомлення з фактичною наявністю об’єктів обліку витрат діяльності. До того моменту, як приступити до основного етапу контролю операцій з обліку витрат діяльності ревізору потрібно ознайомитись з наказом про облікову політику та питаннями, які стосуються обліку витрат.

Контроль операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином:

1. Перевірка дотримання умов визнання витрат підприємства.
2. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг)[115, с. 401].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до П(С)БО 16 входять лише прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Під час здійснення перевірки правильності формування собівартості продукції, робіт, послуг головним завданням є дослідження правильності врахування витрат до собівартості.

Одним із основних етапів ревізії є перевірка фактичної собівартості продукції. Слід розпочинати проведення ревізії з перевірки нормативної собівартості, калькулювання собівартості продукції за окремими видами виробів та перевірки фінансових звітів. Окремо по кожній калькуляційній статі затрат і визначенні рівня собівартості конкретних видів продукції проводиться перевірка собівартості продукції. Можливі випадки зміни

собівартості за окремі періоди, тому на це потрібно звернути особливу увагу. Якщо за певний період підвищуються витрати і збільшується собівартість продукції, не несучи раціонального пояснення, то це показує існування перевитрат сировини, матеріалів і напівфабрикатів та інших витрат. Ревізор слідкує, щоб не було випадків списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, котрі взагалі не відносяться до виробничого процесу або перенесення їх з минулих періодів на період, що перевіряється.

Витрати під час ревізії підлягають перевірці за окремими калькуляційними статтями і підтвердження їх встановленими первинними документами. Разом з тим шукають можливі випадки сильного зменшення витрат за деякими місцями, що в багатьох випадках свідчить про завищення нормативів витрат або перенесення витрат необґрунтовано на наступні періоди. Ревізія собівартості продукції встановлює необхідність списання витрат на її виробництво та реалізацію. Саме по цій причині ревізор повинен виявити факти списання та включити в собівартість продукції витрат, які не є пов'язаними з її виробництвом і реалізацією. Велику увагу потрібно приділити витратам, які виникають стосовно безперспективних незакінчених робіт, враховуючи роботи, які давно втратили свою актуальність, та прийняти рішення, що стосуються припинення подальшого витрачання коштів та ресурсів щодо них.

Зустрічна перевірка та звірення даних первинних документів з відповідними даними аналітичного і синтетичного обліку та звітними матеріалами є методом перевірки правильності і документальної доречності списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями, який призводить до необхідного результату. В той самий час проводиться перевірка правильності оцінки матеріалів порівнюючи оцінку списаних матеріалів та їх облікову оцінку; правильності обчислених відхилень від встановлених купівельних цін, оцінка незавершеного виробництва та ведення обліку зворотних відходів. Враховуючи дані фактори на сільськогосподарські підприємства повинні регулювати собівартості продукції належним чином.

Ревізор проводить перевірку правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Тобто, він повинен перевірити правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” [117, с. 53]. В обов’язок контролера також входить перевірка правильності поступового накопичення та списання фінансових витрат. В тому випадку, якщо внутрішній контроль на підприємстві здійснюють керівник та головний бухгалтер, тоді обов’язком керівника є забезпечення необхідних умов для раціонального ведення бухгалтерського обліку. Це зумовлює те, що кожне підприємство повинно щорічно випускати необхідну бухгалтерську та методичну літературу, створювати сприятливі умови для відвідування семінарів та конференцій. В свою чергу начальники відділів щокварталу несуть обов’язок звітувати про склад та розмір витрат даного періоду та узгоджувати прогнозний план витрат на наступний звітний період з керівництвом. Зміни у наказі про облікову політику підприємства розглядають керівники.

Перед головним бухгалтером поставлено завдання забезпечити підтримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та організувати контроль за зазначенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. В першу чергу проводиться контроль законності та доцільності усіх господарських операцій відповідно до первинних документів та правильність формування записів в облікових регістрах.

При здійсненні внутрішнього контролю за витратами та доходами підприємства головний бухгалтер застосовує:

- нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;



- арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа[85, с. 43].

При перевірці доходів підприємства основними завданнями є: додержання положень облікової політики, які стосуються обліку доходів; перевірка наявності свідоцтва платника податку; існування доходів від проведення господарської діяльності; дотримання договірних зобов'язань перед покупцями або замовниками; виявлення основних видів діяльності підприємства та дозволів на їх здійснення; виявити відповідність відображення сум доходів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності відповідно до наявних первинних документів; перевірка правильності оцінки доходів дотримуючи вимог П(С)БО та ПКУ; встановлення повноти та своєчасності відтворення інформації в податковій звітності та відповідності з фінансовою.

Методичними прийомами контролю операцій з обліку доходів є використання методів, за допомогою яких обстежують діяльність; об'єктів підприємства, обрахунку доходів та їхнього зіставлення з витратами, підтвердження правильності визначення доходів враховуючи розрахунково-економічні розрахунки.

Під час перевірки діяльності підприємства насамперед необхідне вивчення об'єктів діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

На підставі Звіту про фінансові результати, журналів-ордерів, виписок з рахунків у банках, первинних документів на відвантаження (реалізацію) готової продукції зі складу; платіжних доручень на оплату відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг) ревізор порівнює дані Звіту про фінансові результати за статтю „Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” з відповідними даними Головної книги з рахунка 70 „Доходи від реалізації”. Сума, на яку існує невідповідність має дорівнювати сумі акцизного збору, податку на додану вартість та усі інші вирахування з

доходу. В тому випадку, коли виявлено, що сума, яка відображена в Головній книзі і оборотній відомості за синтетичними рахунками з кредиту рахунка 70 „Доходи від реалізації” не дорівнює чистому доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), то ревізор встановлює причину невідповідності та залучаючи головного бухгалтера проводить заходи, що стосуються її відповідного виправлення враховуючи вимоги чинного законодавства.

У складі доходів від операційної діяльності знаходяться також доходи від оперативної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів (крім фінансових інвестицій). У зв'язку з цим ревізор перевіряє правильність визначення цих доходів, що потребує застосування розрахунково-аналітичних прийомів контролю. На підставі перевірки даних визначення доходу від операційної діяльності перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) від цієї діяльності, що являє собою алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших [22, с. 213].

Завдання контролю фінансових результатів полягають в оцінці зміни показників формування прибутку, підтвердженні достовірності фактичної величини утворення та розподілення прибутку; виявленні залежності величини прибутку від впливу різних факторів; пошук можливих резервів для зростання прибутку шляхом зменшення витрат та оптимального обсягу виробництва. За допомогою процедури контролю можна виявити конкретні напрями, за якими проводити поглиблений аналіз факторів, що мають вплив на склад прибутків (збитків) та їх головний напрям майбутньої діяльності конкретного підприємства.

Контролери також перевіряють правильність обчислення доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів, які одержані від дивідендів, відсотків та доходів, від фінансових інвестицій, а також від не операційних курсових різниць та інші доходи, які появляються під час діяльності

підприємства, проте не пов'язуються з операційною діяльністю підприємства.

Достовірність обрахунку прибутку від усіх видів діяльності підприємства перевіряється шляхом співставлення даних «Звіту про фінансові результати» із даними рахунків, які їм відповідають. На рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 791 „Результат операційної діяльності”) переносять сальдо, що визначається в кінці звітного року за наступними рахунками: 70 „Доходи від реалізації”, 71 „Інший операційний дохід”, 90 „Собівартість реалізації”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції великою мірою впливають на розмір доходу від реалізації продукції, який фактично складений. Розрахунково-методичні прийоми контролю забезпечать обчислення частки впливу кожного фактора на розмір доходу від реалізації.

Ревізор перевіряє чи правильно та законно оформлена операція, що стосується відвантаження готової продукції у первинних документах, тобто необхідно співставити за накладними, рахунками-фактурами, товарно-транспортними накладними та пропусками на вивезення продукції відповідність дат. Якщо виявлено розбіжність дат, тоді потрібно порівняти період відображення операцій, які стосуються відвантаження продукції в обліковому регістрі з випискою банку і платіжним дорученням чи видатковим касовим ордером, в яких вказано дату оплати відвантаженої продукції.

У випадку, коли існують значні розбіжності, тоді проводять перерахунок виручки від фактичної реалізації продукції та обчислюють суму прихованого від оподаткування прибутку.

Узагальнення результатів контролю операцій з обліку доходів потребують систематизації, виявлення причин порушень та недоліків, складання часткового і проміжного актів контролю та записі даних порушень

і недоліків у потрібному розділі акту. Підводячи підсумки проведеного контролю необхідно представити керівництву звіт, що містить загальні висновки та відповідні рекомендації, що сприятимуть зниженню собівартості продукції, збереження активів підприємства; раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів; різні шляхи покращення технології вирощування тварин та використання нових сортів рослин, збільшуючи при цьому прибуток.

### **Висновки до розділу 3**

Розглядаючи фінансово-господарську діяльність ТЗОВ „Поділля” відповідно до загальноприйнятої методики аналізу та контролю витрат і доходів можна зробити наступні висновки:

1. Досягнення економічної ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є головною метою аналізу доходів та витрат. Основних функцій прибутку виділяємо три, такі як оціночна, стимулююча, розподільча. Значення аналізу фінансових результатів полягає у одержанні підприємством прибутку чи збитку. Найголовнішим завданням є обчислення впливу факторів на формування прибутку від реалізації та пошук резервів збільшення прибутку.

2. Природні фактори значною мірою впливають на стабільну політику одержання доходів. Збільшення собівартості за рахунок підвищення вартості насіння, кормів, пального і мастильних матеріалів призводить до підвищення рівня витрат і тим самим до втрати частини прибутку.

3. Узагальнення результатів контролю операцій з обліку доходів потребують систематизації, виявлення причин порушень та недоліків, складання часткового і проміжного актів контролю та записів даних порушень і недоліків у оперативному режимі управління підприємством.

## РОЗДІЛІВ ОХОРОНА ПРАЦІ

### 4.1. Правові та організаційні основи охорони праці

Одним з найважливіших завдань на кожному підприємстві є правильна організація охорони праці на підприємстві, тобто забезпечення усіх необхідних та безпечних праці та формування пріоритетності життя і здоров'я людей по відношенню до результатів виробничої діяльності.

Правовою основою законодавства щодо охорони праці є Конституція України, Закони України: „Про охорону праці”, „Про охорону здоров'я”, „Про пожежну безпеку”, „Про забезпечення санітарного та епідеміологічного благополуччя населення”, а також Кодекс законів про працю Україну (КЗпПУ).

Закон України «Про охорону праці» регулює відносини між власником підприємства або уповноваженим органом і працівником з питань техніки безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні. Потрібно підмітити, що дія цього закону поширюється на всі підприємства незалежно від форми власності та на усіх працівників.

Охорона праці – це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних та лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження здоров'я і працездатності людини в процесі трудової діяльності [30].

Завдання охорони праці – забезпечення безпечних, нешкідливих і сприятливих умов праці через вирішення багатьох складних завдань. Вирішальне значення в розв'язанні цих завдань має науково-технічний прогрес. Використання досягнень науки та техніки сприяє підвищенню рівня безпеки праці, культури та організації виробництва, дозволяє полегшити працю, підсилити її привабливість.

При цьому соціально-економічне значення охорони праці в Україні полягає у захисті життя і здоров'я працівників відповідно до результатів виробничої діяльності підприємства; забезпеченні повної відповідальності власника за створення безпечних і нешкідливих умов праці та повного відшкодування шкоди особам, які потерпіли від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань; здійснення навчання населення, професійної підготовки та підвищення кваліфікації працівників з питань охорони праці.

Роботодавець забезпечує функціонування системи управління охороною праці (СУОП), яка б сприяла удосконаленню діяльності кожного структурного підрозділу і кожної посадової особи. Управління охороною праці в усіх підприємствах, в тому числі і у ТЗОВ „Поділля”, здійснює керівник підприємства, головні спеціалісти та керівники структурних підрозділів.

Організація та координація робіт по охороні праці здійснюється органами управління і службою охорони праці. У ТЗОВ „Поділля” чисельність працівників становить 134 працівники. Отже кількість працівників перевищує 50 чоловік, то введено посаду інженера по охороні праці. Дану посаду на підприємстві займає Походай Богдан Іванович. Інженер з охорони праці призначається керівником підприємства, але тільки по погодженню з вищестоящим органом. До основних обов'язків, які покладено на інженера з охорони праці на цьому підприємстві відносять: організацію роботи по створенню безпечних умов праці, попередження виробничого травматизму, професійних захворювань та пожеж на підприємстві, а також дотримання законодавства по охороні праці; розробка спільно зі спеціалістами та профкомом комплексного плану покращення умов праці та санітарно-оздоровчих заходів та здійснення контролю за його виконанням; здійснення контролю за складанням заяв на засоби індивідуального захисту та обов'язкову видачу їх працівникам; допомогу при складанні колективного

договору; надання допомоги спеціалістам в розробці інструкцій з охорони праці на робочих місцях.

На даному підприємстві планування охорони праці здійснюється згідно Колективного договору. Договір укладено між засновниками ТзОВ „Поділля” між керівником підприємства з однієї сторони та профспілковим комітетом, який представляє інтереси та діє від імені трудового колективу з іншої сторони. Договір укладено з метою урегулювання соціально - трудових відносин, посилення соціального захисту працівників товариства, тобто реалізації професійних, трудових, соціально-економічних прав та інтересів працівників. Положення договору поширюються на всіх працівників. До договору додано перелік професій та посад працівників, які мають право на щорічну додаткову відпустку, за роботу із шкідливими і важкими умовами праці, перелік професій та посад працівників, яким видається безкоштовно спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту; комплексні заходи щодо досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення наявного рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму, професійних захворювань і аварій.

Фінансування охорони праці в товаристві здійснюється за рахунок адміністративних витрат, амортизаційних відрахувань, а також із Фонду охорони праці, який формується шляхом відрахування 0,5% від обсягу реалізації продукції.

На керівника підприємства покладено обов'язки, які полягають у створенні безпечних умов праці на робочих місцях, тобто дотримання діючих правил і норм по охороні праці, щорічно призначати відповідальних осіб за стан та організацію роботи по охороні праці, укомплектовувати службу охорони праці та керувати нею, затверджувати заходи по охороні праці.

Керівники підрозділів, бригадири, майстри господарства несуть відповідальність за стан охорони праці у керованих ними ділянках та зобов'язані: забезпечити здорові та безпечні умови праці на робочих місцях;

виконання діючих стандартів, правил та норм по охороні праці, зауважень і пропозицій контролюючих органів, інженера по охороні праці; слідкувати за своєчасним випробуванням і реєстрації обладнання; зупиняти роботи у випадку виникнення загрози життю чи здоров'ю людей; слідкувати за своєчасністю атестації; спільно з головними спеціалістами скласти заявки на засоби індивідуального захисту.

До основних нормативних актів ТзОВ „Поділля” належать:

- Положення про систему управління охороною праці, що діють на підприємстві.
- Положення про службу охорони праці підприємства.
- Положення про навчання, інструктаж і перевірку знань працівників з питань охорони праці.
- Положення про проведення первинного та повторного інструктажів.
- Наказ про порядок атестації робочих місць щодо їх відповідності нормативним актам про охорону праці.
- Інструкції з охорони праці для працюючих за професійними видами робіт.

Складовою частиною системи управління охороною праці у товаристві є навчання та інструктаж працівників з питань охорони праці. Всі працівники, які приймаються на роботу та які вже працюють проходять в господарстві навчання та інструктаж з питань охорони праці, надання першої допомоги потерпілим від нещасних випадків, а також про правила поведінки при виникненні аварій.

Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання та перевірки знань з питань охорони праці, забороняється.

Необхідно зазначити, що працівники, зайняті на роботах з підвищеною небезпекою або там, де є потреба у професійному доборі, проходять попереднє спеціальне навчання і один раз на рік перевірку знань відповідних нормативних актів по охороні праці по програмі в обсязі не менше 30 годин.



Решта працівників проходять навчання по програмі в обсязі не менше 10 годин на рік.

Теоретичне та виробниче навчання працівників з охорони праці на підприємстві проводиться при підготовці, перепідготовці, одержанні нової професії, підвищенні кваліфікації. Керівник та посадові особи проходять навчання раз у 3 роки. Також обов'язково повинні пройти навчання з охорони праці до початку самостійної роботи працівники, які мають перерву в роботі за професією більше одного року. Після навчання з охорони праці обов'язково проводиться перевірка знань. Для перевірки знань працівників з охорони праці на підприємстві утворюється постійно діюча комісія, до складу якої входять інженер по охороні праці, керівник підприємства та декілька головних спеціалістів господарства. Результати перевірки знань оформляються протоколами [73, с. 19].

На підприємстві проводяться вступний, первинний, повторний, позаплановий та цільовий інструктажі з охорони праці. Вступний інструктаж проводиться інспектором з охорони праці з працівниками, які щойно прийняті на роботу. Первинний інструктаж проводиться безпосередньо керівниками на робочому місці до початку роботи з новоприйнятими працівниками, з працівником, який буде виконувати нову для нього роботу, зі студентами, що прибули на виробничу практику. Повторний інструктаж проводиться на робочому місці з усіма працівниками: на роботах з підвищеною небезпекою – 1 раз у квартал, на інших роботах – 1 раз у півріччя. Позаплановий інструктаж проводиться з працівниками на робочому місці або в кабінеті охорони праці: при введенні в дію нових нормативних актів, а також при внесенні змін та доповнень до них; при зміні технологічного процесу, зміні або модернізації устаткування, приладів та інструментів, та інших факторів, що впливають на охорону праці; при порушенні працівником правил техніки безпеки, що можуть призвести або вже призвели до травми чи аварії; з працівником, який не виконував дані роботи більше 60 днів. Цільовий інструктаж проводиться з працівником при:

ліквідації аварії, стихійного лиха; проведенні робіт, на які оформляється наряд-допуск, дозвіл. Цільовий інструктаж фіксується нарядом-допуском, який дозволяє проведення робіт. При цьому первинний, повторний, позаплановий, цільовий інструктажі проводить безпосередньо керівник робіт, тобто у рослинництві – керівники бригади, а у тваринництві – завідувачі фермами.

При проведенні первинного, повторного, позапланового інструктажів особа, яка проводила інструктаж, робить запис до журналу реєстрації інструктажів по питаннях охорони праці, який обов'язково повинен бути пронумерований, прошнурований і скріплений печаткою. В журналі також повинні бути підписи як того, кого інструктували, так і того, хто інструктував[83, с. 356].

Керівник структурного підрозділу зобов'язується видати працівнику примірник інструкції з охорони праці за його професією, або вона повинна бути на робочому місці.

Працівники, після прийняття на роботу та проведення первинного інструктажу на робочому місці, до початку роботи, проходять під керівництвом кваліфікованих фахівців стажування протягом 2-15 змін або дублювання протягом не менше шести змін.

Допуск стажування оформляється наказом по підприємству, в якому зазначається тривалість стажування та прізвище відповідального керівника.

Перелік посад і професій працівників, які повинні проходити стажування, а також їх тривалість визначена керівником підприємства.

Стажування проводиться на робочих місцях безпосередньо у ТзОВ „Поділля”. У процесі стажування працівники виконують роботи, які за складністю, характером, вимогами безпеки відповідають вимогам, що передбачаються їх функціональними обов'язками.

Керівником структурного підрозділу проводиться запис про проведення стажування та допуск до самостійної роботи в журналі реєстрації інструктажів.

Розглянувши питання охорони праці у ТзОВ „Поділля”можемо констатувати, що в господарстві достатньо уваги приділяють охороні праці. Так, на підприємстві належним чином і ефективно працює служба охорони праці, проводяться всі види інструктажів та контроль за охороною праці, складаються всі види необхідних планів, належним чином фінансуються заходи по охороні праці.

Нещасні випадки не мали місця на підприємстві, що може бути наслідком встановлення суворої дисципліни праці, своєчасним та повним асигнуванням заходів щодо охорони праці, підвищенням зацікавленості працівників у дотриманні правил техніки безпеки при виконанні робіт.

Провівши комплексну перевірку роботи служби охорони праці підприємства, були виявлені такі недоліки:

- література з охорони праці застаріла;
- умови праці працівників у деяких підрозділах не відповідають вимогам санітарії.

Основними заходами щодо поліпшення умов праці та охорони здоров'я ТзОВ „Поділля” є:

- вивільнення працівників, які зайняті на роботах зі шкідливими умовами праці;
- удосконалення режиму роботи працівників;
- поліпшення санітарно-побутових умов праці;
- запобігання виробничому травматизмові, зниження захворюваності та поліпшення медичного обслуговування;
- придбання нової літератури з охорони праці та пошук нових нормативних актів, що регламентують питання охорони праці та укомплектування цими засобами кабінет по охороні праці;
- у місцях підвищеної імовірності травматизму розміщення попереджувальних плакатів та надписів;
- перевірка ізоляції на живильних кабелях;

- забезпечення працівників рослинництва засобами індивідуального захисту, в тому числі спецодягом і спецвзуттям;
- обладнання усієї техніки аптечками;
- допуск до роботи лише технічно справних машин і знарядь, щоповністю відповідають вимогам безпеки, а нові, відремонтовані, а також машини, що тривалий час не працювали, допускати до роботи лише після їх обкатки і ретельної перевірки роботи всіх механізмів. Відповідальність покласти на головного інженера-механіка підприємства;
- обладнати на підприємстві душові кімнати та гардеробні;
- поставити огорожі біля силосних ям та бункера зерноочисної машини;
- не допускати самовільного використання техніки та обладнання без наряду і дозволу.

В зниженні виробничого травматизму суттєва роль належить організаційним та соціально-економічним заходам по поліпшенню умов праці. Важливе значення мають пропаганда охорони праці і її безпеки, профілактичні дії, в першу чергу, ефективне навчання працюючих, включаючи зріст професійних навичок механізаторів, а також поліпшення роботи служби охорони праці кожного підприємства. Комплексне рішення цих питань дозволить зменшити виробничий травматизм, підняти ефективність використання сільськогосподарської техніки, знизити економічні збитки, зберегти здоров'я і життя працівників, стимулювати їх високу працездатність.

У планах соціального розвитку підприємства повинні передбачатися заходи щодо створення необхідних санітарно-побутових умов на фермах, у сховищах, дотримання встановлених вимог стосовно чистоти й вологості повітря, його хімічної і бактеріологічної забрудненості, освітлення й температури в робочих приміщеннях. На жаль, у частині господарств цих вимог не знають не лише працівники полів і ферм, а й спеціалісти. Це стало наслідком того, що тривалий час основну увагу приділяли створенню умов, які відповідають зоотехнічним нормам утримання худоби, а будівельних

норм і правил щодо створення відповідних побутових умов на виробничих об'єктах не завжди дотримувались.

Запобігання виробничому травматизмові, зниження захворюваності та поліпшення медичного обслуговування – важливі заходи з охорони здоров'я працівників підприємства. Детальні плани щодо забезпечення безпечної роботи в господарстві розробляє інженер з техніки безпеки. При цьому визначають обов'язки посадових осіб, відповідальних за охорону праці, систему навчання кадрів безпечним методам праці, порядок пропагування питань охорони праці, стимулювання за кращі досягнення та відповідальності за порушення техніки безпеки.

Важливим фактором в забезпеченні безпеки праці і запобігання травматизму на підприємстві є фактори особистого характеру, тобто знання керівником робітників, особистості кожного працівника, його психіки і особливостей характеру, медичних показників і їх відповідності параметрам роботи, ставленням до праці, дисциплінованість, задоволення працею, засвоєння навичок безпечних методів роботи, знання норм і правил з охорони праці і пожежної безпеки, його ставлення до інших робітників і всього колективу. Всі зазначені вище заходи повинні забезпечити зменшення випадків виробничого травматизму та захворювань, а таким чином і призвести до підвищення ефективності роботи підприємства.

#### Висновки до розділу 4

Охороні праці на підприємстві надають великого значення, особливу увагу приділяють потенційно небезпечним об'єктам.

Управління охороною праці в ТзОВ „Поділля”, здійснює керівник підприємства, головні спеціалісти та керівники структурних підрозділів. Організація та координація робіт по охороні праці здійснюється органами управління і службою охорони праці.

Фінансування охорони праці в ТзОВ „Поділля” здійснюється за рахунок адміністративних витрат, амортизаційних відрахувань, а також із Фонду охорони праці.

Відповідальність за організацію навчання і перевірку знань покладена на керівника, а в структурних підрозділах – на керівників цих підрозділів. Відділ охорони праці підприємства контролює виконання цих завдань.

Провівши комплексну перевірку роботи служби охорони праці підприємства, були виявлені такі недоліки: література з охорони праці застаріла; умови праці працівників у деяких підрозділах не відповідають вимогам санітарії.

Основними заходами щодо поліпшення умов праці та охорони здоров'я ТзОВ „Поділля” є: вивільнення працівників, які зайняті на роботах зі шкідливими умовами праці; удосконалення режиму роботи працівників; поліпшення санітарно-побутових умов праці; запобігання виробничому травматизмові, зниження захворюваності та поліпшення медичного обслуговування; у місцях підвищеної імовірності травматизму розміщення попереджувальних плакатів та надписів; забезпечення працівників рослинництва засобами індивідуального захисту, в тому числі спецодягом і спецвзуттям; обладнання усієї техніки аптечками; допуск до роботи лише технічно справних машин і знарядь, щоповністю відповідають вимогам безпеки, обладнати на підприємстві душові кімнати та гардеробні; поставити огорожі біля силосних ям та бункера зерноочисної машини; не допускати самовільного використання техніки та обладнання без наряду і дозволу.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено узагальнення теоретичних аспектів витрат та доходів і їх загальноприйняту класифікацію, та можливий вплив на фінансові результати з розробкою методичних та організаційних засад обліку, аналізу та контролю для підвищення рентабельності сільськогосподарського підприємства.

Узагальнені підсумки теоретичних та практичних досліджень з обліку, аналізу і контролю витрат та доходів у сільськогосподарському підприємстві дають змогу зробити такі висновки і пропозиції:

1. Витрати підприємства - це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання.

2. Дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

3. Кожне сільськогосподарське підприємство відповідно до сучасних умов господарювання повинно створити власну класифікацію витрат за такими ознаками, які є найбільш сприятливими у використанні та розроблені для задоволення різних потреб управління.

4. Головним недоліком обліку витрат і доходів підприємства є проблема формування єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами суб'єкта господарювання. Ще однією важливою проблемою є проблема рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю враховуючи мету та завданням конкретного підприємства. Для підвищення якості нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і

доходів підприємств та отримання потрібного результату від їх використання ми пропонуємо:

- забезпечити проведення повної інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, які мають зв'язок з обліком і контролем витрат та доходів для того, щоб виявити повторення пунктів даних актів та непередбачених випадків;
- створити та періодично оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств що стосуються питань обліку, контролю, оподаткування щодо доходів і витрат, які виникли протягом звітного періоду.
- головні бухгалтери, аудиторів та ревізорів повинні вести робочі записи щодо неоднозначних моментів у нормативно-правових актах та поділитися своїм досвідом з іншими зацікавленими особами через відповідні фахові бухгалтерські видання.

5. Отже, СГ ТзОВ „Поділля” створене та діє на умовах самофінансування та самоокупності за рахунок власних та позикових коштів. Основними завданнями та напрямками діяльності є: проведення науково-дослідних робіт; вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; вирощування технічних і кормових культур; розведення великої рогатої худоби та свиней; здійснення комерційної діяльності та проведення торгово-закупівельних операцій.

6. Аналіз показників прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з даними за попередній період, які були фактичними. Фактори, які впливають на зміну прибутку складаються з ціни реалізованої продукції; обсягу реалізації продукції; структури реалізованої продукції; собівартість одиниці продукції; собівартість продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції. Резерви збільшення прибутку визначають за кожним видом товарної продукції. Основними джерелами їх виникнення є збільшення кількості реалізованої продукції, зменшення її собівартості, застосування новітніх технологій, покращення якості товарної



продукції, реалізація її на вигідніших ринках збуту та за більш оптимальні строки.

Проаналізували результати діяльності ТзОВ „Поділля”, їх структуру та динаміку і вплив, який був понесений на фінансовий результат, можливі причини їх зменшення збільшення. Сільськогосподарське підприємство, не дивлячись на фінансову кризу та політичну та економічну нестабільність в країні, впроваджуючи зважену політику витрат, змогло домогтися в 2013-му році найвищого рівня прибутку, який становить 5 037 тис. грн., а у 2014 році цей показник знизився та становив лише 3244 тис. грн., хоча попередній рік теж був прибутковий. Ці дані свідчать про те, що основним інструментом підвищення фінансових результатів діяльності кожного підприємства, є мінімальна кількість витрат. Такого наслідку можна досягти проводячи оновлення основних фондів, знижуючи собівартість продукції, мінімізувавши витрати, що не є витратами першої необхідності. На підприємстві ефективно використовуються основні та оборотні фонди, а також земельні ресурси.

7. Політика витрат та доходів підприємства, яка сформована на ТзОВ „Поділля” була правильно обрана, а це означає, що при ситуації на ринку України та Світовому ринку, яка існує на даний час підприємство у майбутньому продовжуватиме збільшення свого прибуток.

Отже, товариство з обмеженою відповідальністю «Поділля» є успішним та прибутковим порівняно з іншими сільськогосподарськими підприємства Збарзького району. Не зважаючи на те, що дане підприємство не залучає у свою діяльність нових земельних площ, воно досягає запланованого результату через використання новітньої техніки та технології вирощування високопродуктивних сортів рослин та порід тварин.

Аналізуючи витрати конкретного підприємства ми можемо побачити у якому стані знаходиться підприємство, адже основною метою організації бухгалтерського обліку є не лише обчислення витрачених коштів сільськогосподарського підприємства, а й пошук джерел їх утворення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адирова Т. І. Проблеми управління витратами на матеріальне забезпечення та шляхи їх подолання на виробничому підприємстві/ Т. І. Адирова // Економіка та держава. – 2012. – №12. – С. 71-73.
2. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції / О. Байдик // Баланс. – 2001. – №7. – С. 50-61.
3. Белебега І. О. Самоорганізація сільських громад / І. О. Белебега, В. В. Бакум // Вісник аграрної науки. – 2008. – № 9. С. 59-61.
4. Бечко П. К. Теоретичні основи економічного змісту категорії «дохід» сільськогосподарських підприємств/ П. К. Бечко, О. В. Митяй // Інноваційна економіка. – 2012. – № 1. – С. 119-124.
5. Біла Л. М. Формування системи фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Автореф. ... канд.. екон. Наук. – К.: ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2005. – 21 с.
6. Бірюкова О. Складання річної фінансової звітності сільськогосподарськими підприємствами// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – №3 (лют). – С. 8-12.
7. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління/ Ф.Ф. Бутинець// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1. – С. 11-18.
8. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: підручник / За загальною редакцією А.М. Коваленко.– Дніпропетровськ: ВКК „Баланс-Клуб”, 2009. – 736 с.
9. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шило В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б.: навчально-практичний посібник. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
10. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б.Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є.Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
11. Бухгалтерський управлінський облік: / за ред. Ф. Ф, Бутинця. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП „Рута”, 2005. – 480 с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. – 6-те вид., доп. і перероб.– К.: Алерта, 2013. – 982 с.
13. Венжега Д. І. Поняття обліку витрат на виробництво та шляхи його вдосконалення/ Д. І. Венжега // Інноваційна економіка. – 2012. – № 11. – С. 294 – 297.
14. Власенко Л. А. Економічна сутність поняття „витрати”: [витрати підприємства] / Л. А. Власенко //Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. – № 1. – С. 60 – 65.
15. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства. Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 194 с.
16. Гайворонський В. М. Аграрне право України: підручник для студентів юридичних спеціальностей / за ред. Гайворонського В. М., Жушмана В. П. – Х.: Право, 2003. – 240 с.
17. Гладких Т. В. Фінансовий облік / Т. В. Гладких. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
18. Гуцаленко Л. В. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л. В. Гуцаленко, Н. Г. Зdirко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – С. 45-49.
19. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: моногр. / Л.В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.
20. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 552 с.
21. Давидович І. Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
22. Данилевська Ю. М., Мельянова Л. В. Контроль операцій з обліку доходів / Ю. М. Данилевська // Економічні науки. Серія „Облік і аудит” . – 2013. – Випуск 10 (37). Ч. 3. – С. 210-215.
23. Доходи і заощадження в перехідній економіці України/ За ред. С. Панчишина та М. Савлука. – Львів: ЛНУ ім. Івана Франка, 2003. – 406 с.

24. Економічна теорія: макро- і мікроекономіка: навч. посіб/ За ред. З. Г. Ватаманюка та С. М. Панчишина. – К.: Альтернативи, 2001. – 153 с.
25. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: навч. посібник/ За ред. В. М. Жука. – К., 2007. – 368 с.
26. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.
27. Жук Н.Л. Річна звітність сільськогосподарських підприємств: практичний посібник / Н.Л. Жук, Б.В. Мельничук, Л.С. Стецюк. –К.:ТОВ„Всеукраїнський інститут права і оцінки”, 2013. – 72 с.
28. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: підручник / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко. – вид. 2-ге, перероблене і доповнене. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
29. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-14 (зі змінами, внесеними згідно з Законами № 1702-VII (1702-18) від 14.10.2014) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
30. Закон України „Про охорону праці” від 14. 10. 1992 р. зі змінами і доповненнями від 12.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>
31. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М.Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011.– 623 с.
32. Зеркалов Д. В. Охорона праці в галузі: Загальні вимоги. Навчальний посібник. – К.: „Основа”, 2011. – 551 с.
33. Іванова Н. А. Удосконалення бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств/ Н. А. Іванова// Економіка АПК. – 2006. – №6. – С. 70-72.
34. Івахів Ю. О. Аналітичні показники рентабельності: сутність і методика розрахунку/ Ю. О. Івахів// Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – С. 29-37.

35. Івахів Ю. О. Облікові методи визнання результатів діяльності підприємства / Ю. О. Івахів // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – №1. С. 79-83.
36. Камінська Т. Г. Облік витрат і доходів за витратами діяльності сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2002. – № 8. – С. 110 - 115.
37. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь на міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2009 р. / Г. Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 32 с.
38. Ковальчук М. І. Економічний аналіз діяльності підприємств АПК: Підручник. – К.: КНЕУ, 2005. – 390 с.
39. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік [Текст]: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.] – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 551 с.
40. Крушельницька І. Г. Звітність підприємств. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 232 с.
41. Кучеренко Т. Організація бухгалтерської звітності сільськогосподарських та інших підприємств// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 22. – С. 11-17.
42. Кучеренко Т. Особливості формування фінансових результатів сільськогосподарськими підприємствами/ Т. Кучеренко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 33-35.
43. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2005. – 365 с.
44. Лебедєва А. М. Методичні аспекти аналізу рентабельності діяльності підприємства / А. М. Лебедєва // Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова. – 2012. – Вип. 3-4. – С. 29-36.
45. Ленейко Т. І. Економіка праці: навч. посіб. / Т. І. Ленейко, Т. С. Шапошнікова, О. В. Толстікова. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. – 137 с.

46. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / Лень В.С. – К.: Академія, 2011. – 608 с.
47. Лозинська С. І. Значення доходів населення у формуванні економічного зростання/ С. І. Лозинська// Логістика: [зб. наук.пр.] / Відп. ред. Є. В. Крикавський. – Л.: Видавництво національного університету „Львівська політехніка”, 2009. – 348 с.
48. Лузан Ю. Я. Звітність підприємства – основа інформаційної системи управління // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 4-9.
49. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №2. – С. 21-26.
50. Мельник В. М. Еволюція поглядів на дохід і прибуток підприємства як потенційні об'єкти оподаткування/ В. М. Мельник, О. Д. Борзенкова // Фінанси України. – 2011. – № 10. С. 32-43.
51. Мельник Л. Г. Економіка підприємства: [навч. посібник] / Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. – Суми: ВТД „Університетська книга”, 2004. – 412 с.
52. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN3048.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN3048.html)
53. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN2842.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html)
54. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN48748.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html)
55. Миронова Ю. Ю. Економічна сутність собівартості продукції та шляхи її зниження/ Ю. Ю. Миронова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2009. – №3. – С. 160-165.
56. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2014. Пер. з англ.; За ред. С. Ф. Голова. – К., 2014. – 1272 с.
57. Мочерний С. В. Економічна теорія: підручник /С. В. Мочерний, М. В. Довбенко. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2004. – 856 с.
58. Муляр Т. С. Особливості управління витратами сільськогосподарських підприємств/ Т. С. Муляр// Економіка та держава. – 2014. – № 6. – С. 74-77.
59. Нагайчук В. В. Методологічні аспекти змісту, класифікації та напрямки зниження витрат виробництва/ В. В. Нагайчук// Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 1. – С. 150-155.
60. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія]/ Л. В. Нападовська. – Л.: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
61. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П.М.Гарасим, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003 – 368 с.
62. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
63. Нашкерська В. Г. Фінансовий облік: [навч. посібник] / Г. В. Нашкерська. – К.: Кондор, 2005. – 503 с.
64. Олех Н. Л. Теоретичні аспекти управління витратами виробництва на підприємствах у ринкових умовах/ Н. Л. Олех // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 9. – С. 156-159.
65. Олех Н. Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності. – 2011. – №4. – С. 143-150.

66. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі / Шило В.П., Сопко В.В., Ільїна С.Б., Васьков В.Н.: навчальний посібник. – К.: Кондор, 2010. – 268 с.
67. Орлов О. А. Планування діяльності промислового підприємства: Підручник. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
68. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелєєв В. П., Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП „Інформ. аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.
69. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8-9. – С. 3-21.
70. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навчальний посібник / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль. – 2005. – 464 с.
71. Петренко Н. І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні /Н. І. Петренко, О. В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць /Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип 1 (16) /Відпов. ред. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 219-228.
72. Петришина Н. С. Гончарук Н. С. Класифікація витрат. / Н. С. Петришина. – Наука й економіка. – 2014. – №3 (35). – С. 60-63.
73. Пістун І. П., Березовецький А. П., Березовецький С. А. Охорона праці в галузі сільського господарства: Навч. посіб. – Суми: Університетська книга, 2009. – 368 с.
74. Пічугіна Т. С., Шубіна С. В., Мірошник О. Ю. Фінансовий аналіз у схемах і таблицях: [навчальний посібник]. – Львів „Новий Світ – 2000”. – 2011. – 328 с.
75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30



листопада 1999 р. № 291 (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені наказом Міністерства фінансів України № 48 від 08.02.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

76. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень, останні з яких внесені Законом України № 344-VIII від 21.04.2015 р.).

77. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: Автореф. дис. канд. екон. наук / О.А. Подолянчук. Національний науковий центр „Інститут аграрної економіки” УААН, К., 2009. – 21с.

78. Політична економія: навч. посіб. /Г. А. Оганян, В. О.Паламарчук, А. П. Румянцев та ін.; За заг. ред. Г. А. Оганяна. – К.: МАУП, 2003. – 520 с.

79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999 р. (зі змінами та доповненнями від 27. 06.2013 р.) [Електронний ресурс]. Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31. 12. 1999 р. (зі змінами та доповненнями від 27. 06. 2013 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Фінансові витрати” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 790 від 18. 11. 2005 р.(зі змінами і доповненнями від 09. 12. 2011 р.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10. 1999 р. (зі змінами і доповненнями від 09.12.2011 р.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

83. Правила охорони праці у сільськогосподарському виробництві: – К.: Форт, 2001. – 384 с.

84. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами: навчальний посібник / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. - 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, 2013. – 608 с.
85. Приступа К. П. Оцінка в системі оперативного контролю сільськогосподарських підприємств/ К. П. Приступа// „Економічні науки”. – Серія „Облік і фінанси”. – Випуск 7 (25). Ч. 3. – 2010. – С. 41- 46.
86. Пустова І. В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги та недоліки/ І. В. Пустова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – №11. – С. 39-42.
87. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
88. Пушкар М. С. Фінансовий облік / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланк, 2002. – 628 с.
89. Річна бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. Проект. – Е.: ІАЕ УААН, 2003. – 62 с.
90. Романчук А. Л. Контроль фінансових результатів на підприємствах споживчої кооперації / А. Л. Романчук // IV Всеукр. студ. Інтернет-конференція. – 2013. – С. 23-25.
91. Рябенко Г. М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації / Г. М. Рябенко, Ю. С. Резніченко // Інноваційна економіка. – 2013. – №6. – С. 319-321.
92. Савенко О. Л. Деякі аспекти вивчення доходів населення України в сучасних умовах / О. Л. Савенко // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць. – Вип. 9 / Наук. ред. І. К. Боднар. – К., 2000. – С. 133-136.
93. Сакур М. М. Охорона праці при вирощуванні сільськогосподарських культур: Навчальний посібник / М. М. Сакур, В. Ф. Нагорнюк. – Одеса „Видавництво”, 2009. – 184 с.
94. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навчальний посібник / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

95. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
96. Сук Л. К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К., 2012. – 647 с.
97. Сук П. Л. Облік витрат [в с. г.]// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – 12 черв. – С. 35-44.
98. Сук П. Облік доходів і результатів діяльності // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – № 10. – С. 2-13.
99. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: „Герда”, 2013. – Т. 1. – 358 с.
100. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
101. Тлущкевич Н. В. Звітність за сегментами в сільському господарстві / Н. В. Тлущкевич // Економіка АПК. – 2006. – №12. – С. 100-105.
102. Турило А. М. Теоретико-методологічні підходи до визначення прибутку підприємства як фінансової категорії /А. М. Турило, О. А. Зінченко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №3. – С. 109-112.
103. Турило А. М. Управління витратами підприємства: [навч. посібник]/ Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
104. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 7-ме вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2008. – 263 с.
105. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. - 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
106. Хачатрян В. Формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку підприємств / В. Хачатрян // Економічний аналіз. – 2011. – С. 322-340.

107. Хендріксен Е.С., Ван Бред М.Ф. Теорія бухгалтерського обліку / Під ред. Я. В. Соколова. – М.: Фінанси і статистика, 2000. – 576 с.
108. Хиск Дж. Р. Стоимость и капитал: пер. с англ./ Общ. Ред.. и вступ ст.. Р. М. Ентонова. – М.: Издательская группа „Прогрес”, 1993. – С. 291-293.
109. Хомин І. П. Резерви збільшення прибутку в сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 2006. – №4. – С. 91-95.
110. Хомин П. Я. Внутрішня звітність у сільськогосподарських підприємствах і її облікове забезпечення: проблеми узгодженості // Облік, звітність та аудит підприємств. – 2004. – № 1. – С. 31-45.
111. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення. Автореф. ... д-ра екон. Наук. – К.: ННЦ „Інститут аграрної економіки”, 2004. – 30 с.
112. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства. Навч. посіб. – К.: ЦУП, 2002. – 656 с.
113. Шафорост Я. П. Зниження витрат виробництва та собівартості продукції як важливий фактор зростання прибутку підприємства/ Я. П. Шафорост // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – №2. – С. 155-159.
114. Шевченко Н. О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва / Н. О. Шевченко // Інноваційна економіка. – 2012. – № 9. – С. 276-279.
115. Шипіна С. Б. Фінансові результати як об’єкт внутрішнього контролю / С. Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1 (22). – С. 400-408.
116. Юрківський О. Й. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності функціонування сільськогосподарських підприємств/ О. Й. Юрківський // Економіка АПК. – 2004. – №1. – С. 93-95.
117. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко // ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2013. – №2. – С. 52-55.
118. Ярошевський В. М., Чабан В. Й. Охорона праці в галузі: Навчальний посібник. – К.: ВД „Професіонал”, 2004. – 288 с.

# ДОДАТКИ

## Додаток А

Визначення поняття „витрати” як економічної категорії в працях вчених

Джерело	Визначення поняття «витрати»
1	2
Ентоні Р.	Витрати – це зменшення нерозподіленого прибутку.
А. Сміт, Д. Рікардо	Витрати – це середні суспільні витрати на одиницю, тобто те, що коштує окрема одиниця продукції на середньому підприємстві, або чому дорівнюють середні витрати на сіх підприємствах.
К. Маркс	Витрати – це те, що коштує товар капіталісту – сума витрат на придбання засобів виробництва і робочої сили (постійного і змінного капіталу).
А. Маршал, Дж. Б. Кларк, Дж. М. Кейнс	Витрати – це сума грошових коштів на придбання факторів виробництва.
Маршал А.	Витрати виробництва – це витрати таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал і організаторськ здібності.
Ж.-Б. Сей	Витрати виробництва – це вартість всіх виробничих послуг, які повинні бути використати при виробництві цього продукту.
К. Макконнел, С. Брю	Економічні витрати – це платежі, які фірма повинна зробити, або доходи, які фірма повинна забезпечити постачальникам ресурсів, щоб відвести ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах.
Грещак М. Г, Коцюба О. С.	Витрати підприємства – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Шим Д. К., Д. Г. Сігес	Витрати – показник в грошовому виразі кількості ресурсів, використаних для досягнення визначеної мети.
Павлишенко М.	Витрати – це виражені в грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (праці, сировини. Матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу й розподілу продукції, товарів.
Друрі К.	Витрати – це засоби, що витрачено на одержання прибутку.
Хендріксен Е. С., Бреда Ван М. Ф.	Витрати – це несприятливий рух ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу.
Велш Г.А, Шорт Д.Г.	Витрати – це певна величина ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу.
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.	Витрати – використані ресурси або гроші, які потрібно заплатити за товари чи послуги.
Ворст І., Ревентлоу П.	Витрати – грошовий вираз використання виробничих факторів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції.
Грещак М.Г., Коцюба О. С.	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Палій В., Вандер Віл Р.	Витрати – це увесь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту.
Завгородній В. П.	Витрати – це усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі та становлять собівартість продукції.
Зайхель Х.	Витрати – це виражене в грошах споживання товарів і послуг для виготовлення виробничої продукції за певний період.
Бутинець Ф. Ф.	Витрати виробництва – це виражені в грошовій формі поточних

	витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції.
Бланк І. А.	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
Ягурова А.	Витрати на виробництво – це обґрунтоване умовами виробництва і спрямоване на створення корисних цінностей чи надання послуг споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.
Череп А. В.	Витрати – явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства.
Шмаленбах Е.	Витрати – утворюють вартість і не пов'язані з потоками платежів за ресурси.

## Додаток Б

## Класифікація витрат для цілей управлінського обліку

№	Класифікаційні ознаки	Цілі класифікації	Види витрат за відповідними класифікаційними ознаками
1	2	3	4
З метою оцінювання запасів та фінансових результатів			
1	За способом перенесення на продукцію		<p>Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції, які можуть бути безпосередньо включені до її собівартості</p> <p>Непрямі – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі)</p>
2	За статтями калькуляції		<p>Сировина і матеріали</p> <p>Купівельні напівфабрикати та комплектувальні вироби, роботи, послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій</p> <p>Паливо та енергія на технологічні цілі</p> <p>Зворотні відходи</p> <p>Основна заробітна плата</p> <p>Додаткова заробітна плата</p> <p>Відрахування на соціальні заходи</p> <p>Витрати на утримання та експлуатацію</p> <p>Загальновиробничі витрати</p> <p>Втрати від браку</p> <p>Інші виробничі витрати</p>
З метою дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень			
1	За реальністю виникнення (за необхідністю обміну на реальні активи)		<p>Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів</p> <p>Можливі витрати (альтернативні) – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення</p>
2	За розрахунком на одиницю продукції		<p>Маржинальні – витрати на виробництво (або продаж) додаткової одиниці продукції</p> <p>Середні – це витрати на виробництво (або продаж) одиниці продукції, визначені як частка від ділення сумарних витрат та кількості продукції</p>
3	За релевантністю		<p>Сумісні (релевантні) – витрати, пов'язані з прийняттям управлінських рішень. Ці витрати можуть бути змінені</p> <p>Несумісні (нерелевантні) – витрати, які залежать від управлінських рішень. Минулі витрати є переважно не релевантними для прийняття рішень стосовно майбутніх витрат</p> <p>Диференціальні – витрати, які становлять різницю між альтернативними рішенням</p>
4	За формою залежності від обсягів виробництва		<p>Змінні – витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягів виробництва; Пропорційні – перебувають у прямій залежності від обсягу виробництва; Прогресивні – ростуть швидше, ніж обсяги виробництва; Дегресивні – витрати зростають повільніше, ніж обсяги виробництва; Регресивні – витрати знижуються при зростанні обсягу виробництва; Стрибокподібні – витрати, характерні для</p>



			<p>випадків, коли в сторону підвищення чи зниження переглядаються відпускні ціни на сировину і матеріали, комплектувальні вироби;</p> <p>Реманентні – називаються так тому, що швидко зростаючи при збільшенні обсягу виробництва, вони набагато повільніше знижуються при його скороченні.</p> <p>Гнучкі – витрати «поводяться» по-різному за різних обсягів виробництва, в окремих випадках виступаючи як пропорційні, прогресивні чи дегресивні.</p>
			<p>4.2. Постійні – витрати, величина яких не змінюється із зміною обсягів виробництва:</p> <p>4.2.1. Обов'язкові – це витрати номінальної потужності, або це заплановані накладні витрати, які могли б бути понесені підприємством чи організацією за нульового обсягу ділових операцій</p> <p>4.2.2. Дискреційні – це витрати, які виникають протягом визначеного періоду часу (тобто – це періодичні витрати) в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації і не мають прямого зв'язку зі змінами поточної діяльності</p>
			4.3. Постійно-змінні – витрати, які змінюються відповідно до зміни обсягів виробництва, а не в прямих пропорціях
			4.4. Сукупні витрати – витрати виробництва на одиницю продукції, які знижуються обернено пропорційно до росту обсягів виробництва і наближаються до значення змінних витрат
5	За календарними періодами		<p>Поточні – звичайні витрати або витрати, у яких періодичність менша, ніж місяць</p> <p>Довготермінові – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового договору, тобто контракту, який не планується завершити раніше, ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)</p> <p>Одноразові – витрати, які здійснюються один раз і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу</p>
6	За стадіями життєвого циклу виробу		<p>Витрати на НДР</p> <p>Витрати на виробництво</p> <p>Витрати на реалізацію</p> <p>Витрати на утилізацію</p>
З метою контролю за виконанням рішень та регулювання			
1	За ознакою контрольованості		<p>Контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або здійснювати на них значний вплив</p> <p>Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або впливати</p>
2	За відношенням до норм		<p>Фактичні витрати</p> <p>Нормативні (стандартні)</p> <p>Прогнозні</p>
3	За доцільністю витрачання		<p>Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва</p> <p>Непродуктивні – не обов'язкові, що виникають внаслідок певних недоліків організації виробництва, порушення технології</p>
4	За місцем виникнення витрат та центрів відповідальності		<p>Витрати на робочому місці</p> <p>Витрати бригади</p> <p>Витрати структурного підрозділу</p>



## Додаток В

## Порядок заповнення розділу I розділу „Звіту про фінансові результати”

<b>I. Фінансові результати</b>		
Статті	Код рядка	Зміст показника
Доход (виручка) від реалізації (продукції, робіт, послуг)	010	Кредитові обороти рахунків: 701, 702, 703
Податок на додану вартість	015	Дебетові обороти рахунків 701, 702, 703 в кореспонденції з кредитом рахунку 641
Акцизний збір	020	Дебетові обороти рахунків 701, 702, 703
Інші вирахування з доходу	030	Дебетовий оборот рахунку 704
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	$2000 = 010 - 015 - 020 - 025 - 030$
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дебетові обороти рахунків 901, 902, 903
Валовий: Прибуток	2090	$2090 = 2000 - 2050$
Збиток	2095	$2095 = 2000 - 2050$
Інші операційні доходи	2120	Кредитовий оборот рахунку 71
Адміністративні витрати	2130	Дебетовий оборот рахунку 92
Витрати на збут	2150	Дебетовий оборот рахунку 93
Інші операційні витрати	2180	Дебетовий оборот рахунку 94
Фінансовий результат від операційної діяльності: Прибуток	2190	$2190 = (2090 + 2120) - 2130 - 2150 - 2180$
Збиток	2195	$2195 = (2095 + 2130 + 2150 + 2180) - 2120$
Дохід від участі в капіталі	2200	Кредитовий оборот рахунку 72
Інші фінансові доходи	2220	Кредитовий оборот рахунку 73
Інші доходи	2240	Кредитовий оборот рахунку 74
Фінансові витрати	2250	Дебетовий оборот рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Дебетовий оборот рахунку 96
Інші витрати	2270	Дебетовий оборот рахунку 97
Чистий фінансовий результат: Прибуток	2350	Кредитовий оборот 44
Збиток	2355	Дебетовий оборот 44
<b>III. Елементи операційних витрат</b>		
Найменування показника	Код рядка	Зміст показника
Матеріальні витрати	2500	Оборот за рахунками 801 - 809
Витрати на оплату праці	2505	Оборот за рахунками 811 - 816
Відрахування на соціальні заходи	2510	Оборот за рахунками 821 - 825
Амортизація	2515	Оборот за рахунками 831 - 833
Інші операційні витрати	2520	Оборот за рахунком 84
Разом	2550	$2550 = 2500 + 2505 + 2510 + 2515 + 2520$